

**جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها  
في الحد من ممارسات إدارة الأرباح  
دراسة تطبيقية على البيئة السعودية**

دكتور  
**الرفاعي إبراهيم مبارك**  
أستاذ مشارك بقسم المحاسبة  
جامعة الملك سعود

## **ملخص البحث**

تناول هذا البحث دراسة العلاقة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية بهدف اختبار ما إذا كان لجودة أنشطة المراجعة الداخلية تأثير عكسي على ممارسات إدارة الأرباح. المتغير التابع في هذه العلاقة هو إدارة الأرباح بينما المتغير المستقل هو جودة أنشطة المراجعة الداخلية. استخدم الباحث التغيير في نسبة ميلر لقياس المتغير التابع ، أما المتغير المستقل (جودة أنشطة المراجعة الداخلية) فقد عبر عنه الباحث باستخدام إحدى عشر متغيرا هي: المؤهلات العلمية ، والشهادات المهنية ، والتدريب ، والخبرة ، وحجم قسم المراجعة الداخلية ، وحجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية ، والمعرفة بعمليات الشركة ، والاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية ، وعدم المشاركة في العمليات التنفيذية ، ووجود دليل للمراجعة الداخلية ، ووجود نظام لرقابة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية. البيانات الخاصة بالمتغير التابع حصل عليها الباحث من التقارير المالية المنصورة للشركات المساهمة السعودية خلال الفترة من ٢٠٠٦ إلى ٢٠٠٨ على موقع تداول (الموقع الرسمي لسوق الأسهم السعودية). أجرى الباحث التحليل الإحصائي للبيانات التي حصل عليها عن ٣٥ شركة من أصل ٦٧ شركة تمثل حجم المجتمع (إجمالي الشركات المسجلة في سوق الأسهم السعودية بعد استبعاد قطاعات البنوك والتأمين والشركات الزراعية) وقد أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى: (١) وجود علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية ، (٢) حجم عمل المراجعة الداخلية المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية هو المتغير الوحيد الذي له علاقة عكسية ذات تأثير معنوي على إدارة الأرباح.

اعتبر الباحث النتيجة السابقة نتيجة منطقية نظرا لأن ممارسات إدارة الأرباح غالبا يتم تطبيقها في مرحلة إعداد وعرض التقارير المالية. لذلك كلما كانت المراجعة الداخلية تمارس أنشطتها في هذه المرحلة كلما كان لها دور أكبر في كشف ممارسات إدارة الأرباح والعمل على الحد منها.

## **مقدمة:**

من أكثر الموضوعات التي شغلت الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة وبالتحديد بعد الفضائح المالية التي حدثت في نهاية القرن الماضي وبدايات القرن الحالي والتي كان على رأسها فضيحتي Enron و WorldCom هي قضية غش التقارير المالية. ولعل أكثر القضايا ذات الارتباط بغض التقارير المالية والتي نالت اهتمام الكثير من الباحثين هي قضية إدارة الأرباح. حيث ركزت كثير من البحوث على دراسة الممارسات التي تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح وكيفية اكتشافها وقدم الفكر المحاسبي في هذا المجال نماذج عديدة لاكتشاف إدارة الأرباح ، كما تناول الكثير من الباحثين دور المراجعين الخارجيين في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتقرير عنها.

حيثًا تناول العديد من الباحثين دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وضمان جودة رقم الأرباح المعدة وفقاً لأسس الاستحقاق. حيث أشارت بعض الدراسات الحديثة إلى أن هناك ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن المستوى الجيد لأداء المراجعة الداخلية يمكن أن يؤدي إلى الحد من ممارسات إدارة الأرباح Prawitt et. ( Al, 2009 ) . والدراسات التطبيقية في هذا المجال توصلت إلى أن هناك علاقة بين جودة أداء المراجعة الداخلية وجودة الأرقام المحاسبية المعدة وفقاً لأسس الاستحقاق وأهمها رقم الأرباح. في هذا البحث يقدم الباحث تحليلًا لجودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية.

## ١. الإطار العام للبحث

ينقسم هذا القسم إلى خمسة أجزاء فرعية يعرض الجزء الأول لمشكلة البحث بينما يتناول الجزء الثاني أهداف البحث فيما يتناول الجزء الثالث أهمية البحث ويتناول الجزء الرابع حدود البحث وأخيراً يعرض الجزء الخامس لتنظيم البحث.

### ١-١. مشكلة البحث

قد يكون للمراجعة الداخلية تأثير كبير على عملية إعداد وعرض التقارير المالية الخارجية ، إلا أنه نظراً لنقص البيانات المناسبة لدراسة هذه العلاقة المحتملة فإنها لم تتال القدر الكافي من البحث. فعلى الرغم من أن الكثير من مهام المراجعة الداخلية ترتبط بعملية التقرير المالي للشركة ، إلا أن القليل من البحوث ركزت على تأثير المراجعة الداخلية على شفافية التقارير المالية الخارجية (Prawitt et. al, 2009a).

فكمما يرى Prawitt et. al (2009) على الرغم من وجود القليل من الأدلة ، إلا أنه توجد أسباب جيدة للإعتقاد بأن المراجعة الداخلية قد تلعب دور هام في تحديد جودة التقارير المالية. فقد تضمنت الدراسات السابقة أن توقعات الإدارة تكون متحيزة كثيراً في حالة ما إذا كان من الصعب اكتشاف التلاعب في التقارير المالية Rogers and Stocken (2005) ، وأن التقارير المالية التي تقدمها الإدارة سوف تكون متحيزة إذا لم يكن هناك مراجعة لها من جانب طرف ثالث Schwartz and Young (2002) . هذا بالإضافة إلى أن بعض الدراسات السابقة مثل دراسة Brown and Pinello (2007) ترى أن المراجعة الخارجية التي تتم في نهاية السنة المالية تؤدي إلى الحد من فرص الإدارة للتلاعب في التقارير المالية الخاصة بالربع الرابع. وقياساً على ذلك فإن المراجعة الداخلية التي تتسم بمستوى عالي من الجودة سوف تلعب دوراً كبيراً في تقليل فرص التلاعب في التقارير المالية على مدار العام وينظر إليها كطرف ثالث إضافي.

ونظراً لوجود نماذج عديدة قدمها الفكر المحاسبي لقياس إدارة الأرباح كما توجد مقاييس لجودة أنشطة المراجعة الداخلية قدمتها التوصيات المهنية ذات الصلة ، فإن

الباحث يرى أنه يمكن دراسة العلاقة بين إدارة الأرباح كمتغير تابع وجودة أنشطة المراجعة الداخلية كمتغير مستقل.

ويرى الباحث أن هناك أسباب تدعو للاعتقاد بأن هناك علاقة عكسية بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح. فكلما كانت أنشطة المراجعة الداخلية يتم تنفيذها بجودة عالية كلما أدى ذلك إلى الحد من ممارسات الإدارة الخاصة بإدارة الأرباح وبالتالي زيادة جودة وشفافية التقارير المالية.

بناء على ما سبق تتمثل مشكلة البحث في دراسة العلاقة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية في محاولة للتعرف على مدى وجود هذه العلاقة وما هو شكلها وأكثر العوامل تأثيراً عليها. ويمكن صياغة مشكلة هذا البحث في التساؤلات التالية:

- هل توجد علاقة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات الإدارة الخاصة بإدارة الأرباح؟
- ما هو نوع أو شكل العلاقة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح؟
- ما هي محددات جودة أنشطة المراجعة الداخلية الأكثر ارتباطاً بالحد من ممارسات إدارة الأرباح؟..

## ١-٢. أهداف البحث

الهدف الأساسي لهذا البحث يتمثل في دراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع ومستوى جودة أنشطة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية كمتغير مستقل. وبالتالي استنتاج مدى فعالية دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية. هذا الهدف الأساسي يتضمن الأهداف الفرعية التالية:

**الهدف الأول:** تحديد العوامل المؤثرة على مستوى جودة أنشطة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية كما وردت في الدراسات السابقة والتوصيات والمعايير المهنية ذات الصلة.

**الهدف الثاني:** دراسة العلاقة بين العوامل المؤثرة على مستوى جودة أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح وتحديد شكل العلاقة.

**الهدف الثالث:** معرفة أكثر العوامل المؤثرة على مستوى جودة أنشطة المراجعة الداخلية ارتباطا بالحد من ممارسات إدارة الأرباح.

### ١-٣. أهمية البحث:

#### الأهمية العلمية:

بعد الأحداث الاقتصادية التي هزت الأوساط المهنية في نهاية القرن الماضي وأوائل القرن الحالي والتي كان على رأسها حادثة إفلاس شركتي Enron & WorldCom زاد الاهتمام بقضية ممارسات الإدارة الخاصة بغض التقارير المالية. وفي اتجاه آخر مصاحب لهذه الأحداث وجهت انتقادات عنيفة لمهنة المراجعة الخارجية لأنها عجزت عن اكتشاف الممارسات التي قامت بها الإدارة للتلاعب في الأرقام المحاسبية في معظم الشركات التي أشهر إفلاسها. وفي أعقاب ذلك صدر قانون Sarbanes-Oxley والذي ألقى بمسؤولية تحقيق شفافية التقارير المالية على عدة أطراف هي المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية ولجنة المراجعة والإدارة. وهذا الاتجاه هو ما عرف في الفكر المحاسبي بحوكمة الشركات. وفي هذا السياق ذكر معهد المراجعين الداخليين (IIA) أن عملية الحوكمة تتضمن مجموعة الإجراءات والأنشطة التي يتم تطبيقها عن طريق ممثلي الأطراف ذات الاهتمام بالمنشأة لمعرفة كيف تدير الإدارة عملية الرقابة والخطر. وذكر أيضاً أن الحوكمة الفعالة تساعده على ضمان دقة التقارير المالية التي تقدمها الإدارة (مثل التقرير عن نظام الرقابة الداخلية والتقارير المالية) وتتساعد أيضاً على ضمان فعالية الرقابة الداخلية (Institute of Internal Auditing)

(Auditors, 2003a). وقد حدد المعهد أربعة أركان أساسية لعملية حوكمة الشركات هي المراجعة الداخلية ، والمراجعة الخارجية ، ولجان المراجعة ، والإدارة. لكل ما سبق أصبحت أنشطة المراجعة الداخلية تلقى اهتمام من جانب الباحثين والأوساط المهنية لمعرفة دور المراجعة الداخلية في تحقيق شفافية التقارير المالية وسبل تفعيل هذا الدور. فهناك دراسات ركزت على دور المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات وكيفية تفعيل هذا الدور ودراسات أخرى تناولت دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وغش التقارير المالية ودراسات أخرى تناولت العوامل المؤثرة على جودة أنشطة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

ويكتسب هذا البحث أهميته العلمية من كونه يسابر التطورات الحديثة في مجال البحوث المحاسبية التي تركز على جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق شفافية التقارير المالية.

### **الأهمية العملية:**

اهتمت المنظمات المهنية السعودية في الفترة الأخيرة بالمراجعة الداخلية كأحد الركائز الأساسية لعملية الحوكمة. ويكتسب هذا البحث أهميته العملية من كونه يسابر الاهتمامات الحالية للمنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية. ومثل هذه البحوث يمكن أن تقدم إرشادات جيدة لتفعيل دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

### **١ - ٤ . حدود البحث**

تتمثل حدود هذا البحث فيما يلي :

- لن يتعرض البحث لأبعاد قضية إدارة الأرباح مثل أساليب إدارة الأرباح أو دوافع الإدارة نحو التلاعب في رقم الأرباح أو تقويم نماذج اكتشاف إدارة

الأرباح أو غيرها من الأبعاد إلا في حدود ما يخدم البحث والدراسة التطبيقية فقط.

- توجد نماذج عديدة قدمها الفكر المحاسبي لاكتشاف إدارة الأرباح وسوف يستخدم الباحث نسبة ميلر Miller Ratio لقياس إدارة الأرباح كمتغير تابع في هذا البحث.

- سوف تعتمد الدراسة التطبيقية على نوعين من البيانات:  
النوع الأول هو البيانات المتعلقة بإدارة الأرباح ، وهذا النوع يتم الحصول عليه من التقارير المالية المنشورة على موقع تداول الخاص بهيئة السوق المالية السعودية.

أما النوع الثاني فهو البيانات اللازمة عن مستوى جودة أنشطة المراجعة الداخلية ، وهذا النوع من البيانات سوف يتم الحصول عليه من مدراء أو رؤساء المراجعة الداخلية أو من ينوب عنهم بالشركات المساهمة عن طريق المقابلات الشخصية وتوزيع استبيانات أثناء المقابلات أو عن طريق البريد الإلكتروني.

النوع الأول من المفترض أنه يتسم بدقة عالية حيث أنه مأخوذ من تقارير رسمية خضعت للمراجعة والتدقيق أما النوع الثاني فإن درجة الدقة فيه تتوقف على أمانة ومصداقية مفردات العينة. لذلك فإن إمكانية تعميم نتائج هذه الدراسة يتوقف على أمانة ومصداقية البيانات التي تقدمها مفردات العينة وهذا شيء لا يضمنه الباحث.

## ١-٥. تنظيم البحث:

سوف يتم تنظيم ما تبقى من البحث على النحو التالي: يتناول القسم الثاني عرض للدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث. أما القسم الثالث فيتضمن تصميم الدراسة التطبيقية وينقسم إلى قسمين فرعيين يركز الأول على عرض لتصميم الدراسة التطبيقية بما في ذلك المتغيرات والفرض و النموذج والمجتمع

والعينة وأدوات ووسائل البحث. بينما يركز القسم الفرعي الثاني على عرض نتائج الدراسة التطبيقية وتحليلها. أخيراً يتناول القسم الرابع من البحث عرض نتائج وrecommendations.

## ٢. الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

قام الباحث بتقسيم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث إلى ثلاثة مجموعات على النحو التالي:

### ١-١. الدراسات السابقة المرتبطة بإدارة الأرباح ، وتنقسم هذه المجموعة

إلى:

١-١-١. دراسة مرتبطة بجودة رقم الأرباح

١-١-٢. دراسات مرتبطة بنماذج التنبؤ بإدارة الأرباح

١-٢. الدراسات السابقة المرتبطة بجودة المراجعة الداخلية

١-٣. الدراسات السابقة المرتبطة بجودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح

وفيما يلي عرض موجز لهذه الدراسات

### ١-١. الدراسات السابقة المرتبطة بإدارة الأرباح:

تفق الدراسات المحاسبية ، منذ زمن بعيد، على أن رقم الأرباح المحاسبية المعلن عنها في التقارير المالية يعتبر أهم معلومة بالنسبة للمتعاملين في أسواق رأس المال. كما يلعب هذا الرقم دوراً كبيراً في كافة اتفاقيات الشركة. فرقم الأرباح يعتبر مقياس ملخص لكل عمليات الشركة (أنظر على سبيل المثال: Ball and Brown 1968, Beaver 1968, Dechow 1994, Dechow et al. 1998, Barth et al. 2001 . وكما يرى Nitkin 2007 P 29) يستخدم رقم الأرباح كمتغير أساسي في نماذج تقييم الأصول بما فيها نماذج خصم التدفقات ونماذج الدخل المتبقى مثل القيمة الاقتصادية المضافة (EVA®) أو نماذج (EBO) Edwards, Bell, and Olhsen (FASB 1978, 1980). أخيراً يلعب رقم الأرباح دوراً هاماً في الاتفاقيات الخاصة

بالتعادلات الخاصة بالاقتراض والمكافآت ( Anderson et al,2004; Watts and .( Zimmerman 1978, 1990; Watts 2003a,2003b

وعلى الرغم من أن الدراسات السابقة تتفق على أن الأرباح المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق هي أفضل مقياس لأداء الشركات إلا أن العديد من الدراسات السابقة أشارت نتائجها إلى أن الإداره قد تسئ استخدام الحرية الممنوحة لها في تطبيق أساس الاستحقاق مما يترتب على ذلك أن يصبح رقم الأرباح المحددة وفقاً لهذا الأساس غير جيد وغير معبر عن حقيقة أداء الشركة. وهذا ما يعرف في الفكر المحاسبي بإدارة الأرباح.

دراسة Schroder, et. Al, (2005 P. 149) قدمت تعريف لإدارة الأرباح على أنها محاولة الإداره التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه في الأجل القصير لتحقيق مصالح ذاتية. وقد أكدت الدراسة على أن الإداره لديها حرية كبيرة لاختيار الإجراءات المحاسبية التي تستخدمها لإعداد وعرض القوائم المالية. هذه الحرية المتاحة للإداره توفر لها الأدوات اللازمة لتحقيق هدفين أساسيين: **الهدف الأول** هو تطبيق الإجراءات أو السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الإيرادات الخاصة بالفترة الحالية وتخفيف المصروفات الخاصة بنفس الفترة بهدف زيادة الأرباح لأن مكافآت الإداره عادة ترتبط بالأرباح المقررة. أما **الهدف الثاني** فهو تعظيم القيمة السوقية للشركة حيث أنها تتأثر كثيراً بتوقعات المحللين للأرباح السنوية والإداره تعلم أن فشلها في تحقيق أرباح تتفق مع توقعات المحللين سوف يترتب عليه انخفاض القيمة السوقية للشركة لذلك سوف تعمل أيضاً على اختيار الإجراءات المحاسبية التي تؤدي إلى زيادة الأرباح للاتفاق مع تنبؤات المحللين الماليين.

دراسة (Mulford & Comisky, 2002) أشارت إلى أن الإداره تستطيع من خلال الحرية أو المرونة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية المقبولة أن تغير الانطباع عن أداء الشركة باستخدام الأساليب المحاسبية. إساءة استعمال المرونة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية لتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية هو ما يطلق عليه إدارة

الأرباح. فمرونة المبادئ المحاسبية تسمح للإدارة بإظهار رقم الأرباح الذي يتناسب مع رغبتها.

دراسة Healy & Wahlen (1999) أشارت نتائجها إلى أن الإدارة تقوم بمارسات إدارة الأرباح لعدة أسباب من بينها الحصول على قدر أكبر من المكافآت والتأثير على أسعار الأسهم في سوق رأس المال وتقليل احتمالات مخالفة شروط اتفاقيات القروض وتجنب التعرض للمؤليات من جانب الجهات التنظيمية. في هذا البحث قسم الباحث الدراسات السابقة المرتبطة بإدارة الأرباح إلى مجموعتين هما:

- ١-١-٢. دراسات مرتبطة بجودة رقم الأرباح
  - ٢-١-٢. دراسات مرتبطة بنماذج التنبؤ بإدارة الأرباح
- وفيما يلي عرض لهذه الدراسات

#### **٢-١-١. الدراسات السابقة المرتبطة بجودة رقم الأرباح:**

قدم مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB إطار متكملاً لجودة الأرباح فالنوصية رقم (١) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة في عام ١٩٧٨ حددت توفر المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات كهدف أساسي من أهداف المحاسبة المالية. وفي التوصية رقم (٢) الصادرة في عام ١٩٨٠ حدد مجلس معايير المحاسبة خاصتين أساسيتين للمعلومات يجب توافرها في المعلومات المحاسبية لكي تكون مفيدة لاتخاذ القرارات ، الخاصية الأولى هي المناسبة Relevance أما الخاصية الثانية فهي إمكانية الاعتماد عليها Reliability. وتكون المعلومات المحاسبية مناسبة إذا كان معرفتها تقييد متخذ القرار ، ولكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمتخذ القرار يجب أن تساعده على التنبؤ بالتدفقات المستقبلية. كما أن المعلومات المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها هي التي تعطي تمثيل أكثر وتعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة. والمعلومات المحاسبية المناسبة والتي تتصرف بالجودة تعكس بشكل موضوعي غير متحيز نتائج الأنشطة الاقتصادية.

وقد قدم الفكر المحاسبي عدة خصائص لجودة الأرباح المحاسبية ، ويمكن تقسيم خصائص جودة المعلومات المحاسبية التي قدمها الفكر المحاسبي إلى قسمين أساسيين ، الأول : الخصائص وفقا للأسس المحاسبية Accounting-based ، أما الثاني فهو الخصائص وفقا لمتطلبات السوق Market- Characteristics . based Characteristics

من الدراسات التي ركزت على خصائص جودة المعلومات المحاسبية وفقا للأسس المحاسبية (أنظر على سبيل المثال: Dechow and Dichev (2002) و Francis et al. (2005)). هذه الدراسات ركزت على دراسة جودة الاستحقاق باستخدام الرابط بين التدفقات النقية والدخل والاستحقاق. دراسات أخرى في هذا السياق ركزت على ثبات الأرباح على مدار الفترات وعلى مدار السلسل الزمنية كأحد خصائص الأرباح (أنظر على سبيل المثال: Penman and Zhang (2002) و Richardson et al. (2003) و Leuz et al. (2003)). أما الدراسات القديمة نسبيا في هذا السياق فمنها على سبيل المثال دراسة Lipe (1990) والتي استخدمت المقدرة على التنبؤ بالأرباح المستقبلية كقياس لجودة الأرباح.

أما الدراسات التي ركزت على خصائص جودة المعلومات المحاسبية وفقا لمتطلبات السوق فمنها دراسات استخدمت R Square من نموذج انحدار العائد على السعر لتحديد مدى مناسبة المعلومات المحاسبية من هذه الدراسات (Francis and Schipper (1999) و Collins et al. (1997)). دراسات أخرى تناولت دراسة العلاقة بين خصائص الأرباح وقرارات المستثمرين الخاصة بتخصيص الموارد (أنظر على سبيل المثال دراسة Francis et al. (2004b) و دراسة Francis et al. (2002)). وقد استندت هذه الدراسات على الافتراض النظري بأن هناك علاقة بين خطر المعلومات وتكلفة رأس المال. وقد توصلت هذه الدراسات إلى أن تكلفة رأس المال ترتبط عكسيا بكل خصائص جودة الأرباح ، والجودة العالمية للأرباح ترتبط بالتكلفة المنخفضة لرأس المال. بالإضافة إلى ذلك فقد استنتجت هذه الدراسات أن هذا الارتباط أكثر وضوحا للخصوص وفقا للأسس المحاسبية عنه بالنسبة

للخصائص وفقاً لمتطلبات السوق. من بين الخصائص وفقاً للأسس المحاسبية فإن جودة أرباح الاستحقاق كانت أقوى ارتباطاً بقرارات المستثمرين الخاصة بتخصيص الموارد لأن جودة الاستحقاق تؤدي إلى تخفيض خطر المعلومات وبالتالي تخفيض تكلفة رأس المال. و كنتيجة لذلك فإن الأرباح المحددة على أساس الاستحقاق تكون أفضل من الأرباح المحددة على الأساس النقدي من حيث المناسبة وإمكانية الاعتماد عليها. كما أن الأرباح المحددة على أساس الاستحقاق تحقق أفضل مقابلة بين المصروفات والإيرادات بصرف النظر عن موعد تحصيل الإيرادات أو سداد المصروفات وبالتالي تكون النتائج الاقتصادية على مدار الفترات المحاسبية أكثر دقة. إلا أنه على الرغم من أن المحاسبة على أساس الاستحقاق يتحمل أن تنتج تقارير مالية أكثر مناسبة ويمكن الاعتماد عليها ، إلا أن هذا الاحتمال يتوقف على اختيارات الإدارة. فالمبادئ المحاسبية المقبولة تعطي الإدارة حرية الاختيار فيما يتعلق بالتقدير والتصنيف وتخصيص المصروفات والإيرادات على الفترات المحاسبية. و اختيار الإدارة قد يؤثر على إمكانية الاعتماد على التقارير المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق. لأن الإدارة قد تستخدم حرية الاختيار الممنوحة لها لتحسين جودة رقم الأرباح التي تتضمنها التقارير المالية وقد تستخدم هذه الحرية كأداة لإدارة الأرباح (Schipper and Dechow and Dechev 2002 و Vincent 2003).

## ٢-١-٢ . دراسات مرتبطة بنماذج التنبؤ بإدارة الأرباح:

منذ دراسة (1985) Healy التي أشارت نتائجها إلى أن الإدارة عادة تستخدم أساس الاستحقاق لتحقيق منفعتها الذاتية ممثلاً في تعظيم مكافأتها النقدية المرتبطة بحجم الأرباح الحقيقة ، قدم الفكر المحاسبي في هذا السياق دراسات عديدة تهدف إلى قياس مقدار التلاعب في الأرباح المحاسبية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق. وقد أفرزت الدراسات السابقة في هذا المجال عدة نماذج لقياس التلاعب في الأرباح وقد قسم (McNichols 2000) النماذج التي قدمت في هذا المجال قبل عام ٢٠٠٠ إلى ثلاثة أقسام هي:

**أ.** نماذج ركزت على أثر الاستحقاق على مستوى الصناعة: من هذه النماذج Dechow and Sloan (1991) ونموذج Petroni (1992) حيث تفترض هذه النماذج أن الشركات التي تتبع نفس الصناعة يكون لديها نفس مصادر التغير في قيمة إجمالي الاستحقاق لنفس الصناعة. لذلك تعتمد هذه النماذج على استخدام تحليل الإنحدار لأثر الاستحقاق غير الاختياري كدالة لمتوسط أثر الاستحقاق الإجمالي على مستوى الصناعة التي تتبع إليها الشركة. ويتميز هذا الاتجاه لقياس إدارة الأرباح في إمكانية التمييز بين الاستحقاق الاختياري وغير الاختياري عن طريق الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة لمعرفة ما يجب اعتباره استحقاق غير اختياري.

**ب.** نماذج ركزت على تحليل توزيعات الأرباح: من هذه النماذج نموذج Burgstahler (1997) وركز هذا النموذج على شكل التوزيع التكراري للأرباح الموزعة من قبل الشركات ويكون هناك توقع وجود إدارة الأرباح في الشركات التي تختلف التوزيعات فيها كثيراً عن التوزيع التكراري.

**ج.** نماذج ركزت على احتساب الاستحقاق الإجمالي وتقسيمه إلى إيجاري وإختياري: من هذه النماذج نموذج Healy (1985) ونموذج DeAnglo (1986) ونموذج Dechow et al. (1995) ونموذج Jones (1991) ونموذج Jones (1994) . وقد ركزت هذه النماذج على حساب الاستحقاق الإجمالي وتقسيمه إلى استحقاق إيجاري واستحقاق اختياري ثم بعد ذلك يتم دراسة الاستحقاق الاختياري لتحديد ما إذا كان يمثل تلاعب في الأرباح أم لا.

من ناحية أخرى يمكن تقسيم نماذج التنبؤ بإدارة الأرباح إلى:

- نماذج ركزت على التفرقة بين الاستحقاق الإختياري والاستحقاق الإيجاري

- نماذج ركزت على الاستحقاق قصير الأجل والاستحقاق طويل الأجل

فيما يلي عرض لأهم ما قدمته الدراسات السابقة في هذا المجال.

نماذج ركزت على التفرقة بين الاستحقاق الإختياري والاستحقاق غير الاختياري أولاً يجب التنويه إلى أن لاستحقاق غير الاختياري يقصد به (الاستحقاق الضروري لتحقيق الالتزام بالمبادئ المحاسبية).

في نموذج (1985) Healy يُنظر إلى الاستحقاق الاختياري المقدر خلال فترة معينة على أنه إجمالي الاستحقاق مقسوماً على إجمالي الأصول أول الفترة ، وهذا يعني أن الاستحقاق غير الاختياري يتوقع أن يكون صفر. لذلك فإنه وفقاً لنموذج Healy يتم اختبار إدارة الأرباح عن طريق احتساب متوسط الاستحقاق (إجمالي الاستحقاق مقسوماً على إجمالي الأصول) ومقارنته الناتج بين الفترات وبعضها. بمعنى أن نموذج Healy يقسم الاستحقاق إلى استحقاق اختياري واستحقاق غير اختياري وحجم الاستحقاق الاختياري تحدد درجة إدارة الأرباح وهو يساوي إجمالي الاستحقاق مقسوماً على إجمالي الأصول أول الفترة. وتعبر المعادلة التالية عن نموذج : Healy

$$EDAC_{it} = TAC_{it}/A_{it-1}$$

Where:

$EDAC_{it}$  = Estimated discretionary accruals for firm  $i$  in year  $t$  .

$TAC_{it}$  = Total accruals for firm  $i$  in year  $t$

$A_{it-1}$  = Total assets for firm  $i$  at the beginning of year  $t$ .

“ $i$ ” refers to the firm or the industry depending on whether the analysis is time series or cross-sectional.

ويعد نموذج Healy أبسط النماذج التي قدمت لتقدير إدارة الأرباح لذلك يتوقع أن يتضمن أكبر قدر من أخطاء القياس لأنه لا يأخذ في الاعتبار طبيعة العمليات التي قد تتطلب مستوى معين من الاستحقاق.

دراسة (1986) DeAngelo اختبرت إدارة الأرباح عن طريق حساب الاختلافات بين إجمالي الاستحقاق بين فترتين وقسمتها على إجمالي الأصول أول الفترة الأخيرة ، ويفترض عدم وجود إدارة أرباح في الفترة الحالية إذا كان الاختلاف بين إجمالي الاستحقاق في الفترة الحالية وال فترة السابقة يساوي صفر. مثلاً لتقدير إدارة الأرباح في عام ٢٠٠٩ يتم حساب إجمالي الاستحقاق لعام ٢٠٠٩ ويطرح منه إجمالي الاستحقاق لعام ٢٠٠٨ ويقسم الناتج على إجمالي الأصول أول عام ٢٠٠٩ وهذا يعني

أنه إذا كان الناتج يساوي صفر فإن ذلك يعني عدم وجود إدارة أرباح وكلما ابتعدت قيمة الناتج عن الصفر فإن ذلك يعني وجود إدارة أرباح.

ويتشابه نموذج DeAngelo مع نموذج Healy في أن الاستحقاق غير الاختياري محكوم بالاستحقاق في الفترة السابقة. نموذج DeAngelo يفترض أن الاستحقاق غير الاختياري يتبع سلوك عشوائي ويستخدم التغير في إجمالي الاستحقاق من عام ما إلى العام التالي كمقاييس للاستحقاق الاختياري. وتعبر المعادلة التالية عن نموذج :DeAngelo

$$EDAC_{it} = TAC_{it} - TAC_{it-1} / A_{it-1}$$

Where:

$EDAC_{it}$  = Estimated discretionary accruals for firm  $i$  in year  $t$ .

$TAC_{it}$  = Total accruals for firm  $i$  in year  $t$

$A_{it-1}$  = Total assets for firm  $i$  at the beginning of year  $t$ .

“ $i$ ” refers to the firm or the industry depending on whether the analysis is time series or cross-sectional.

ومصدر خطأ القياس في نموذج DeAngelo يأتي من إهمال المتغيرات التي قد تؤثر على الاستحقاق في الفترة الحالية. حيث يفترض أن الاستحقاق غير الاختياري يتاثر بتغير الظروف الاقتصادية ونموذج DeAngelo لا يأخذ في الاعتبار الظروف الاقتصادية.

(Dechow,et. al, 1995) ترى أن الميزة التي تتوافر في نموذجي Healy و DeAngelo هي أن الاستحقاق غير الاختياري (الاستحقاق الضروري لتحقيق الالتزام بالمبادئ المحاسبية) ثابت من فترة لأخرى والاستحقاق الاختياري يكون في المتوسط صفر في فترة التقدير لذلك فإن النموذجين يقيسان الاستحقاق الاختياري بدون أخطاء.

دراسة (1991) Jones اقترحت نموذج يمثل تطوير لنموذجي Healy و DeAngelo حيث يقترح النموذج الجديد التحكم في أثر الظروف الاقتصادية للشركة

على الاستحقاق غير الاختياري عن طريق تضمين افتراض أن الإيرادات غير اختيارية. وتم صياغة النموذج على النحو التالي:

$$TACit / Ait-1 = \alpha_1 (1/Ait-1) + \beta_1 (\Delta REVit / Ait-1) + \beta_2 (PPEit / Ait-1) + \epsilon_i$$

Where:

$TACit$  = Total Accruals for firm i in year t,

$Ait-1$  = Total Assets for firm i at the beginning of year t,

$\Delta REVit$  = Change in revenue for firm i from year t-1 to year t , and

$PPEit$  = Gross property, plant, and equipment for firm i in year t.

All variables are deflated by beginning total assets to adjust for heteroscedasticity.

نسخة معدلة لنموذج Jones السابق قدمتها دراسة (Dechow, et.al., 1995) حيث تناولت هذه الدراسة قضية التحكم في الإيرادات وعلاقتها بإدارة الأرباح وقدمت هذه الدراسة النموذج المعدل على النحو التالي:

$$EDACit = TACit / Ait-1 - [\alpha_1 (1/Ait-1) + \beta_1 ((\Delta REVit - \Delta ARit) / Ait-1) + \beta_2 (PPEit / Ait-1)]$$

Where:

$EDACit$  = Estimated discretionary accruals for firm i in year t,

$TACit$  = Total accruals for firm i in year t,

$Ait-1$  = Total assets for firm i at beginning of year t,

$\Delta REVit$  = Change in revenue for firm i from year t-1 to year t,

$\Delta ARit$  = Change in accounts receivable for firm i from year t-1 to year t,

$PPEit$  = Gross property, plant and equipment for firm i in year t,

هذا التعديل لنموذج Jones يفترض ضمناً أن كل التغيرات في المبيعات الآجلة خلال فترة الدراسة تنتهي عن إدارة الأرباح. هذا الافتراض يستند إلى أن إدارة الأرباح عن طريق التحكم في إيراد المبيعات الآجلة يكون أسهل من إدارة الأرباح عن طريق التحكم في المبيعات النقدية.

النمذج الثلاثة (Healy , DeAngelo , Jones) ركزت على الاستحقاق الاختياري والاستحقاق غير الاختياري. دراسة (Ibrahim, 2005) تناولت هذا الأمر وأشارت إلى أن الافتراضات التي تقوم عليها هذه النماذج تسبب أخطاء قياس قد يكون لها تأثير على النتائج حيث أنه من الصعوبة التفرقة بين ما يعتبر اختياري وما يعتبر غير اختياري.

(Miller, 2007) أشار إلى أن قضية اكتشاف إدارة الأرباح عن طريق الاستحقاق الاختياري قد تناولتها بحوث كثيرة وتوصلت إلى أن الاستحقاق سواء كان اختياري أو غير اختياري هو أفضل وسيلة لإدارة الأرباح لأنها أقل قابلية للملاحظة. كثير من الباحثين تناولوا قضية الاستحقاق لغرض تقدير احتمالات إدارة الأرباح وكان هناك اتفاق بين الباحثين في دراساتهم لإدارة الأرباح باستخدام المعادلة التالية (Healy, 1985, Jones, 1991, Dechow,et al., 1995):

$$TAt = (\Delta Cat - \Delta CLt - \Delta Casht + \Delta STDt - Dept) / (At-1)$$

Where:

$Tat$  = Total assets total assets for firmt .

$\Delta Cat$  = Change in current assets,

$\Delta CL$  = Change in current liabilities,

$\Delta Cash$  = Change in cash and cash equivalents,

$\Delta STD$  = Change in debt included in current liabilities,

$Dep$  = Depreciation and amortization expense,

### نمذج ركزت على الاستحقاق قصير الأجل والاستحقاق طويل الأجل

حيث ظهرت نماذج أخرى للتنبؤ بإدارة الأرباح ركزت على الاستحقاق قصير

الأجل (استحقاق رأس المال العامل). من هذه النماذج نموذج Chou, Gombola

Mir and Seboui (2006) ونموذج Lee (2006) ونموذج Liu (2006)

ونموذج Visvanathan (2006) ونموذج Miller (2007).

أوضحت دراسة (Chou, Gombola and Liu; 2006) أن من السهل على الإدارة

التلاعب في الأرباح باستخدام الاستحقاق قصير الأجل ، حيث تختار السياسات

المحاسبية التي يكون لها التأثير المرغوب في الأجل القصير مثل السياسات المحاسبية التي يترتب عليها تسويات للأصول قصيرة الأجل مثل التغير في أرصدة حسابات المدينين.

كما أوضحت دراسة (Visvanathan; 2006) أن إجمالي الاستحقاق يتكون من استحقاق طويل الأجل ( مثل الاعلاف والضرائب المؤجلة ) واستحقاق قصير الأجل والذي يتضح من التغير في المدينون والتغير في المخزون والتغير في الدائنون والالتزامات المستحقة والتغير في الضرائب المستحقة بالإضافة إلى التغير في عناصر الأصول والخصوم المتداولة الأخرى.

وبالتالي يؤثر الاستحقاق على أرصدة معينة في الميزانية وينعكس على الأصول المتداولة و/أو الالتزامات المتداولة ولذلك يمكن معرفة مدى استخدام الإدارة للاستحقاق للتلاعب في الأرباح في الأجل القصير من خلال التغير في عناصر الأصول والخصوم المتداولة. من ناحية أخرى فإن التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والذي يعد مقياس بديل للأداء لا يتأثر بالاستحقاق فإنه يعد أقل قابلية للتلاعب من صافي الدخل المعد وفقاً لأسس الاستحقاق.

وحيث أن عناصر الأصول والخصوم المتداولة هي العناصر المكونة لرأس المال العامل (الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة) فقد استحدث (Miller; 2007) نسبة العلاقة بين التغير في رأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر غير معرض للتلاعب. وقد أطلق على هذه النسبة نسبة ميلر (Miller Ratio) ويمكن استخدام هذه النسبة لاكتشاف التلاعب في الأرباح حيث تكون قيمتها صفر في حالة عدم وجود تلاعب أما إذا اختلفت قيمتها عن الصفر فإن ذلك يكون مؤشراً على وجود تلاعب في رقم الأرباح. ويلخص ما سبق النموذج التالي:

**فرض عدم وجود إدارة أرباح**

$$(\Delta \text{WC} / \text{CFO})_{t=0} - (\Delta \text{WC} / \text{CFO})_{t=1} = 0$$

## **فرض وجود إدارة أرباح**

$$(\Delta \text{WC} / \text{CFO})_{t-0} - (\Delta \text{WC} / \text{CFO})_{t-1} \neq 0$$

حيث تشير  $\Delta \text{WC}$  إلى التغير في صافي رأس المال العامل و  $\text{CFO}$  تشير إلى التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

ما سبق يعني أنه كلما اختلفت نسبة ميلر عن الصفر (سواء بالسالب أو الموجب) كان ذلك مؤشراً على وجود تلاعب في رقم الأرباح المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق.

## **٢-٢ . الدراسات السابقة المرتبطة بجودة المراجعة الداخلية**

جودة المراجعة الداخلية من الموضوعات التي تناولها الفكر المحاسبي منذ فترة طويلة. إلا أن معظم الدراسات التي تمت في هذا المجال كانت تركز على الرابط بين معايير جودة المراجعة الداخلية كما حدتها التوصية رقم ٩ والتوصية رقم ٦٥ (SAS No. 9 AICPA, 1975; SAS No.65 AICPA,1991) ومدى اهتمام المراجع الخارجي بدراسة هذه المعايير عند اعتماده على أنشطة المراجعة الداخلية. فقد حددت التوصية رقم ٩ والتوصية رقم ٦٥ ثلث معايير لجودة أنشطة المراجعة الداخلية هي المقدرة المهنية Competence والموضوعية Objectivity وجودة الأداء Quality of Work Performance ، وقد حاولت الدراسات السابقة في هذا المجال الربط بين هذه المعايير والمراجعة الخارجية.

بعض الدراسات (أنظر على سبيل المثال Schneider and Wilner (1990) ) ركزت على تقدير جودة أنشطة المراجعة الداخلية من خلال فحص جودة أحكام وقرارات المراجعين الداخليين. هذه النوعية من الدراسات كانت دراسات تطبيقية وركزت على الموضوعية والسلوك المهني للمراجعين الداخليين ومدى دقة قرارات وأحكام المراجعين الداخليين. وقد توصلت هذه الدراسات إلى أن هناك ارتباط مهم

وإيجابي بين جودة وظائف المراجعة الداخلية وجودة التقارير المالية وتقارير أداء الشركات. وتوصلت هذه الدراسات إلى أن وظائف المراجعة الداخلية تستطيع أن تحد من ممارسات غش التقارير المالية كما تستطيع الحد من الغش المرتبط بالتعدي على أصول الشركة.

بعض الدراسات الأخرى مثل دراسة Gordon and Smith, (1992) رأت أن المراجعة الداخلية إذا توفر لها الاستقلال اللازم سوف تؤدي إلى تحسين البيئة الرقابية وتقلل من أخطاء التقارير كما تستطيع أن تحسن من أداء الشركات. يوجد أيضا بعض الدراسات الشاذة في هذا المجال والتي رأت أن وظائف المراجعة الداخلية وأنشطتها لا تؤثر على موظفي الشركة ولا على جودة التقارير المالية من هذه الدراسات Churchill and Cooper (1965) ; Uecker, Brief, and Kinney, (1981)

سلسلة أخرى من الدراسات السابقة المرتبطة بجودة المراجعة الداخلية تناولت دراسة المتغيرات التي يستخدمها المراجع الخارجي لتقدير معايير جودة أنشطة المراجعة الداخلية. منها على سبيل المثال: Clark, Gibbs, and Schroeder (1980),(1981); Gibbs and Schroeder (1979); Brown (1983); Brown and Karan (1986); Messier and Schneider (1988); DeZoort, Houston, and Peters (2001).

بالنسبة للمقدرة المهنية Competence: توصلت دراسة Clark, et al. (1980) إلى أن معرفة المراجع الداخلي بعمليات وإجراءات الشركة يعتبر أهم متغير لتقدير المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين. من ناحية أخرى فإن دراسة Brown (1983) ؛ توصلت إلى أن تقويم المقدرة المهنية يتوقف على البرامج التدريبية التي يلتلقها المراجعين الداخليين وأيضا الشهادات المهنية. أما نتائج دراسة Messier and Schneider (1988) فقد أشارت إلى أن المراجعين الخارجيين يرون أن خبرة المراجعين الداخليين هي المتغير الأهم في قياس المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين. أما الدراسة المسحية التي قام بها Gramling Myers (1997) على درء المراجعة الداخلية والمدراء الماليين وأعضاء

مجالس الإدارة توصلوا إلى أن الموقع التنظيمي لرئيس المراجعة الداخلية يعتبر متغير هام في تقويم القدرة المهنية للمراجعة الداخلية.

**بالنسبة للموضوعية Objectivity :** كان لاستقلال المراجعة الداخلية ، يقصد هنا بالاستقلال إلى من يتم رفع تقارير المراجعة الداخلية، هو المتغير الأهم من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في تقدير موضوعية أنشطة المراجعة الداخلية. وقد أيد ذلك عدة دراسات منها: Clark, et al. (1980), (1981), Brown (1983), (1981), Messier and Schneider (1988), DeZoort, at al. (2001) الدراسات دليلا على أن الدور الأساسي للمراجعة الداخلية (المراجعة والاستشارات) وهيكل مكافآتهم (الراتب الثابت والمكافآت الأخرى) ينظر إليها من وجهة نظر المراجع الخارجي على أنها أكثر العوامل المؤثرة على موضوعية المراجعة الداخلية.

**بالنسبة لجودة تنفيذ المهام Quality of Work Performance :**

Clark, et al. (1980) توصل إلى أن العامل الأساسي من وجهة نظر المراجع الخارجي الذي يؤثر على جودة أداء مهام المراجعة الداخلية هو مدى دعم الإدارة للمراجعة الداخلية. كما توصل Brown (1983) إلى أن تقدير جودة أداء المراجعة الداخلية من جانب المراجع الخارجي يعتمد على مدى قناعة المراجع الخارجي بأداء المراجعة الداخلية في المراجعات السابقة ، وتقدير إجراءات المراجعة الداخلية ، والإشراف على عمل المراجعين الداخليين. Messier and Schneider (1988) قررا أن نطاق المراجعة الداخلية هو أهم العوامل المؤثرة في جودة أداء المراجعة الداخلية.

بعض الدراسات التحليلية في هذا المجال مثل دراسة Krishnamoorthy (2001) تناولت ما إذا كانت الثقة في إجراءات المراجعة الداخلية تؤثر في تقييم المراجع الخارجي لأداء المراجعة الداخلية وما إذا كان هذا التقييم يؤثر على مستوى الموضوعية والمقدرة المهنية. واقتصرت النتائج التي توصل إليها أنه عندما تكون الثقة في إجراءات المراجعة الداخلية منخفضة فإن مستوى الموضوعية والمقدرة المهنية

تكون منخفضة. على العكس من ذلك عندما تكون الثقة في إجراءات المراجعة الداخلية مرتفعة فإن مستوى الموضوعية والمقدرة المهنية يزداد.

سلسلة أخرى من الدراسات التطبيقية ركزت على الأهمية النسبية للمعايير الثلاثة المؤثرة على جودة أنشطة المراجعة الداخلية بالنسبة للمراجعين الخارجيين Schneider, 1984, 1985a, 1985b توصل إلى أن جودة تنفيذ المهام هو أهم متغير في تقييم جودة المراجعة الداخلية ثم يليه المقدرة المهنية ثم الموضوعية (كانت مستويات الأهمية على النحو التالي: جودة الأداء ٤١,٧٪ والمقدرة المهنية ٣٥,٢٪ والموضوعية ٢٣,١٪). Brown and Karan, 1986 توصل لنفس النتائج التي توصل إليها Schneider . في دراسة أخرى في عام ١٩٨٨ توصل Messier and Schneider إلى نتائج مختلفة تماما حيث جاء ترتيب المتغيرات الثلاثة على النحو التالي: المقدرة المهنية ثم الموضوعية ثم جودة تنفيذ المهام. Krishnamoorthy, 2002 استخدم مدخل تحليلي بالاعتماد على التوزيع ال بواسوني المعروف في علم الاحصاء لتفسير التناقضات في نتائج الدراسات السابقة. وتوصل إلى أن أهمية العامل المؤثر في جودة المراجعة الداخلية يتوقف على المعيار المستخدم لوصف هذا العامل. دراسات أخرى تناولت العوامل التي قد تؤدي إلى فقد موضوعية المراجعين الداخليين وبالتالي نقل مستوى جودة أنشطة المراجعة الداخلية. Plumlee (1985) توصل إلى أن المراجعين الداخليين الذين يشتراكون في تصميم نظم الرقابة الداخلية تكون أحکامهم متحيزة إذا قاموا بتقييم هذه النظم. Church and Schneider (1992) توصل إلى أن إشتراك المراجعين الداخليين في تصميم نظم الرقابة الداخلية من عدمه يعتبر متغير غير فعال عند تخصيص الوقت اللازم لفحص النظام. أما Brody and Kaplan (1996) فقد توصلوا إلى أن إشتراك المراجعين الداخليين في إعداد الموازنات سواء كان في المراحل المبدئية أو النهائية سوف يخل بموضوعيتهم. دراسة Brody and Lowe (2000) أشارت إلى أن إشتراك المراجعين الداخليين في القرارات الخاصة بالشراء أو البيع يجعل قراراتهم حول مدى تقادم المخزون متحيزة.

مما سبق يمكن تحديد العوامل المؤثرة على جودة أنشطة المراجعة الداخلية وفقاً لما حدّته المعايير والتوصيات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة في: الخبرة والشهادات المهنية ومعرفة المراجعين الداخليين بأعمال الشركة والاستقلال وعدم اشتراك المراجعين الداخليين في أعمال تنفيذية وحجم قسم المراجعة الداخلية وحجم العمل المرتبط بالتقارير المالية.

### ٣-٢. دراسات مرتبطة بجودة المراجعة الداخلية ودورها في تحقيق شفافية التقارير المالية:

أشارت دراسة Prawitt, et; al. (2009a) إلى أنه على الرغم من أن المراجعة الداخلية لها تأثير كبير على عملية التقارير المالية الخارجية إلا أنه نظراً لنقص البيانات المناسبة فإن هذه العلاقة المحتملة لم تتألّف القدر الكافي من البحث. وعلى الرغم من قلة الدراسات التي تناولت هذه القضية إلا أنه بصفة عامة تقترح الدراسات التطبيقية في هذا المجال أن المراجعة الداخلية يمكن أن تلعب دوراً هاماً في الحد من سلوك الإدارة نحو التلاعب في التقارير المالية. ومن المناسب أن يتبع ذلك استنتاج هام وهو أن قوة دور المراجعة الداخلية في ذلك سوف يتوقف على مستوى جودة الخدمات التي تؤديها.

فقد قدمت الدراسات التطبيقية بعض الأدلة على أن المراجعة الداخلية الفعالة تقلل فرص إصدار تقارير مالية مزيفة ، ففي دراسة Asare, Davidson, and Gramling (2008) أشارت النتائج إلى أن كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تقلص التلاعبات في التقارير المالية وتتأثر المراجعة الداخلية مماثل لتأثير المراجعة الخارجية. وأن المراجعين الداخليين متغير ذو حساسية لدّوافع الإدارة نحو التلاعب في المعلومات المالية وأن موازنة ساعات العمل للمراجعين الداخليين تزداد عندما تزداد دوافع الإدارة نحو غش التقارير المالية.

مجموعة من الدراسات الأخرى تبنت فكرة أن دوافع الإدارة نحو التلاعب في التقارير المالية تكون أقل إذا كان من المحتمل كشف هذا التلاعب عن طريق طرف آخر ويمكن النظر إلى المراجعة الداخلية كطرف آخر يستطيع كشف تلاعبات الإدارة في

التقارير المالية. من هذه الدراسات على سبيل المثال: Rogers and Stocken (2002) Hunton, Libby, and Schwartz and Young (2005) بينما دراسة Mazza (2006) توصلت إلى أن احتمال تلاعب الإدارة في التقارير المالية يكون ضئيلاً عندما توجد شفافية أكثر في الإفصاح وهو ما تعمل على تحقيقه المراجعة الداخلية. دراسة Brown and Pinello (2007) أوضحت أن المراجعة الخارجية التي تتم في نهاية السنة المالية تحد من فرص الإدارة للتلاعب في التقارير المالية وبالتحديد في رقم أرباح الربع الأخير. والمراجعة الداخلية التي تتسم بجودة عالية سوف تؤدي إلى زيادة الشفافية داخل الشركة بما تتحققه من رقابة مستمرة تجعل أي تلاعب من جانب الإدارة عرضة للاكتشاف ، أو باختصار يكون لها نفس تأثير المراجعة الخارجية ولكن على مدار العام وليس في وقت محدد من العام فقط. لذلك فإن المراجعة الداخلية الجيدة التي تركز على تحسين عملية التقرير المالي سوف تكتشف وتمنع فرص التلاعب من جانب الإدارة.

أقرب الدراسات السابقة للبحث الحالي هي دراسة Prawitt, et. al (2009a) فقد تناولت دراسة Prawitt et. al دراسة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح واستخدمت الدراسة القيمة المطلقة للاستحقاق غير العادي المحسوب بنموذج Jones المعدل كمتغير تابع يعبر عن إدارة الأرباح واستخدم أيضاً متغير تابع آخر هو مدى اتفاق أرباح الشركة مع توقعات المحللين الماليين. أما المتغيرات المستقلة فقد تم استنتاجها من الإرشادات المهنية الخاصة بالمراجعة الخارجية والتي قدمت للمراجعين الداخليين الأساس لتقدير مدى اعتمادهم على عمل المراجعين الداخليين كجزء من المراجعة الخارجية للفوائد المالية (AICPA 1997; PCAOB 2007a & 2007b). وكانت المتغيرات المستقلة هي: الخبرة ، والشهادات المهنية ، والاستقلال ، والوقت المستنفد في أعمال لها علاقة بالتقارير المالية ، وحجم قسم المراجعة. وقد أشارت نتائج الدراسة التطبيقية إلى أن هناك ارتباط عكسي بين إدارة الأرباح وجودة أنشطة المراجعة الداخلية. أيضاً أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات التي لديها نشاط مراجعة داخلية يتسم بجودة عالية لا تتفق

أرباحها المعلن عنها عادة مع توقعات المحللين الماليين. واستنتجت الدراسة أن هذه النتائج تشير إلى أن المراجعة الداخلية لها دور مهم في تحديد جودة الأرقام المنشورة في التقارير المالية وتوقعت الدراسة أن تكون هذه المنطقة من المناطق البحثية الوعادة والتي تحتاج لكثير من البحث.

وعلى الرغم من أن هذه الدراسة تتشابه مع الدراسة الحالية من حيث الهدف إلا أن هناك بعض الاختلافات بينهما والتي تتمثل في: لقياس المتغير التابع (إدارة الأرباح) استخدم Prawitt , et. al نموذج Jones المعدل ، كما استخدم متغير تابع آخر وهو مدى الاتفاق بين الأرباح المعلنة وتوقعات المحللين الماليين. أما الدراسة الحالية فإنها تستخدم متغير تابع واحد هو إدارة الأرباح وتسخدم نسبة ميلر وهي نسبة مستحدثة في عام ٢٠٠٧ لقياس هذا المتغير. كما تختلف الدراسة الحالية أيضاً عن دراسة Prawitt , et. al حيث مكان التطبيق حيث أن دراسة Prawitt , et. al تم تطبيقها على الشركات الأمريكية بينما الدراسة الحالية يتم تطبيقها على الشركات السعودية.

في دراسة سابقة أخرى (مبارك ، ٢٠٠٩) قام الباحث بدراسة العلاقة بين ما حققه الشركات المساهمة السعودية من متطلبات لائحة حوكمة الشركات المساهمة كمتغير تابع والعوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية كمتغيرات مستقلة ، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين ما حققه الشركات السعودية من متطلبات لائحة الحوكمة والعوامل المحددة لجودة أنشطة المراجعة الداخلية وكانت أكثر العوامل تأثيراً على هذه العلاقة هي على التوالي الخبرة والشهادات المهنية والمؤهلات العلمية.

من الدراسات الشاذة في هذا المجال دراسة Davidson et al. (2005) التي تمت على شركات استرالية والتي تناولت أثر وجود المراجعة الداخلية من عدمه على جودة التقارير المالية ، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أنه لا يوجد دليل على ارتباط جودة التقارير المالية بوجود أو عدم وجود المراجعة الداخلية. ويتفق الباحث مع ما أشارت إليه دراسة Prawitt,et; al, (2009a) من أن دراسة أثر جودة المراجعة الداخلية

أفضل وأكثر دلالة على دور المراجعة الداخلية في ضمان جودة التقارير المالية من دراسة أثر وجود أو عدم وجود المراجعة الداخلية الذي قامت به دراسة Davidson et al. (2005) خاصة أن وجود المراجعة الداخلية أصبح في معظم الدول مطلباً أساسياً بموجب الأنظمة أو أسواق المال.

وتشابه الدراسة الحالية مع دراسة مبارك ٢٠٠٩ في استخدام نفس مقاييس جودة أنشطة المراجعة الداخلية كمتغيرات مستقلة بينما تختلف فيما يتعلق بالمتغير التابع. ففي دراسة مبارك ٢٠٠٩ كان المتغير التابع ما حققته الشركة من متطلبات الحكومة بينما في الدراسة الحالية المتغير التابع هو إدارة الأرباح.

### **٣. الدراسة التطبيقية:**

تم تجزئة هذا القسم من البحث إلى جزئين رئيسيين ، يتناول الجزء الأول عرض لتصميم الدراسة التطبيقية ويتناول الباحث فيه عرض للمتغيرات والفرضيات ونموذج الدراسة والمجتمع والعينة وأدوات البحث. أما الجزء الثاني فيتناول عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية.

#### **١-٣ . تصميم الدراسة التطبيقية:**

##### **١-١ . المتغيرات والفرضيات:**

يتناول هذا الجزء من البحث عرض للمتغير التابع والمتغيرات المستقلة. يقدم الباحث في هذا العرض تحليل نظري لكل متغير من المتغيرات (المتغير التابع وكل متغير من المتغيرات المستقلة) ، يتضمن هذا التحليل بيان لأهمية المتغير ودوره في العلاقة المفترضة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات إدارة الأرباح وكيفية قياس المتغير ثم ينتهي العرض بتقديم الفرض الإحصائي المتعلق بالمتغير.

وتحقيقاً للهدف الأساسي للبحث والذي يتمثل في دراسة العلاقة بين جودة أنشطة المراجعة الداخلية وممارسات الإدارة الخاصة بالتأثير على رقم الأرباح المعلن عنه والمعد وفقاً لأساس الاستحقاق سوف يستخدم الباحث إدارة الأرباح كمتغير تابع بينما تكون المتغيرات المستقلة هي العوامل المحددة لجودة المراجعة الداخلية.

### **٣-١-١. المتغير التابع:**

#### **إدارة الأرباح**

كما سبق الإيضاح في الجزء السابق من البحث قدمت الدراسات السابقة عدة نماذج لقياس إدارة الأرباح. في هذا البحث سوف يستخدم الباحث نموذج نسبة ميلر كمقياس لإدارة الأرباح. ويرجع تفضيل الباحث لنسبة ميلر إلى سهولة احتساب هذه النسبة ، وأنها تعكس إدارة الأرباح باستخدام الاستحقاق قصير الأجل وهو الأسهل بالنسبة للإدارة ، فقد تلجم الإدارة إلى استخدام الاستحقاق لتسوية المشاكل المرتبطة بتوقف التدفق النقدي في فترة معينة وينتهي أثر الإجراء الذي اتخذته الإدارة في الفترة التالية وهذا ينعكس على رأس المال العامل. وكما سبق الذكر فإن نسبة ميلر تقوم على أساس احتساب النسبة بين التغيير في صافي رأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كعنصر أقل تعرضا للتلاعب ، ثم يتم احتساب التغيير في هذه النسبة في الفترة الحالية عن الفترة السابقة. فإذا كانت هذا التغيير يساوي صفر فإن ذلك يعني عدم وجود ممارسات لإدارة الأرباح. أما إذا اختلفت قيمة التغيير عن صفر سواء بالسالب أو الموجب فإن ذلك يعني أن الإدارة متورطة في إدارة الأرباح وبقدر ابتعاد قيمة التغيير في نسبة ميلر من فترة لأخرى عن الصفر يكون حجم إدارة الأرباح.

وحيث أن التغيير قد يكون بالسالب أو الموجب فإن ذلك يعني أنه لا يمكن صياغة الفروض الإحصائية للعلاقة بين هذا التغيير ومقاييس المتغيرات المستقلة إلا بعد توحيد الإشارة. لذلك سوف يستخدم الباحث الرقم المطلق للتغيير في نسبة ميلر (أي بدون إشارة) كمقياس لإدارة الأرباح.

**بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض العام للدراسة على النحو التالي:**

**الفرض الأصلي :**

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر و جودة أنشطة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية.

**الفرض البديل:**

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر و جودة أنشطة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية.

#### **٤ - ١ - ٢ . المتغيرات المستقلة:**

يتوقف دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات الإداره الخاصة بالتلعب في رقم الأرباح على مستوى جودة الخدمات التي تؤديها. وبناء على ذلك تكون المتغيرات المستقلة في هذا البحث هي المتغيرات المحددة لجودة خدمات المراجعة الداخلية.

وقد أكدت المعايير والتوصيات والإرشادات المهنية ذات الصلة التي تناولت جودة المراجعة الداخلية منذ عام ١٩٧٥ وحتى عام ٢٠٠٧ (انظر على سبيل المثال SAS No.9 AICPA, 1975; SAS No.65 AICPA, 1991; AICPA 1997; PCAOB 2007a & b) على أن هناك ثلاثة عوامل تؤثر في جودة المراجعة الداخلية وكل عامل له معايير بناء عليها تتحدد خصائص الجودة. العامل الأول هو المقدرة المهنية Competence ، والعامل الثاني هو الموضوعية Objectivity ، أما العامل الثالث فهو جودة تنفيذ المهام Quality of Work Performance . كما أن المعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين وصفت جودة المراجعة الداخلية على أنها تتوقف على الإستقلال والموضوعية والمقدرة المهنية للمراجعين الداخليين (IIA,2003b; 2005b).

#### **أ. المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين .Competence**

أشار معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في عام ٢٠٠٥ إلى أنه من المفترض أن يتوافر لدى المراجعين الداخليين المعرفة والمهارات والمقدرة المهنية لإنجاز

مسؤولياتهم الشخصية (IIA 2005b). ويفترض أنه كلما زادت المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين كلما زادت مقدرتهم على إكتشاف الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب في الأرباح. ووفقا لما أشارت إليه نتائج الدراسات السابقة تتوقف المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين على عدة عوامل هي: التأهيل العلمي للمراجعين الداخليين ، والشهادات المهنية ، والتدريب ، والخبرة ، وحجم قسم المراجعة ، والمعرفة بعمليات الشركة. وإلى جانب هذه المتغيرات فإن حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير يعتبر متغيراً هاماً لقياس المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين في كشف ممارسات إدارة الأرباح.

## **ب. الموضوعية Objectivity**

يقصد بالموضوعية تمنع قسم المراجعة الداخلية بحرية كاملة في ممارسة مهامه دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا وبدون تحيز. وتعتبر الموضوعية من المتغيرات الهامة لتحديد مقدرة المراجعين الداخليين على القيام بدور فعال في الحد من الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح والتأثير على جودة التقارير المالية للشركة. وذلك لأن توفير الموضوعية لأنشطة المراجعة الداخلية سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المراجعين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في التقارير المالية. لذلك يمكن القول أنه كلما زادت الموضوعية لقسم المراجعة الداخلية كلما انخفضت فرص الإدارة لتطبيق ممارسات إدارة الأرباح.

وتتحدد درجة موضوعية قسم المراجعة الداخلية في أي شركة بناء على معيارين أساسيين هما: الاستقلال التنظيمي (أي إلى من توجه تقارير المراجعة الداخلية) والذي يمنح الحرية للمراجعين الداخليين لتنفيذ مهامهم بحرية دون خوف أو حرج ، وعدم القيام بأعمال تنفيذية والذي يجعل المراجعين الداخليين ينفذون مهامهم دون تحيز.

## **. جـ. جودة تنفيذ المهام Quality of Work Performance**

المعيار الثالث من معايير جودة أنشطة المراجعة الداخلية هو جودة تنفيذ المهام التي تؤديها المراجعة الداخلية. وتتوقف جودة تنفيذ المهام على عدة متغيرات أهمها

**التخطيط الجيد لعملية المراجعة ، ونطاق العمل المنفذ ، وجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة ، وجود نظام لرقابة جودة أداء المراجعة الداخلية بالشركة.** فكلما توافر **التخطيط الجيد** لمهام المراجعة وكان نطاق العمل معقول وكان هناك دليل متعارف عليه يحكم عمل المراجعين الداخليين بالإضافة لوجود نظام لمراقبة جودة الأداء فإن ذلك يعني أن المراجعين الداخليين يكون لديهم القدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح استنادا إلى أن تفيذهم لمهام المراجعة الداخلية يتم بشكل جيد. ولأن **التخطيط الجيد** ونطاق العمل المنفذ من الصعب التعرف عليهما حيث أنهما من الأمور التي تعتبرها أقسام المراجعة الداخلية من الأمور التي لا يجب الإفصاح عنها فسوف يكتفي الباحث بالمعايير المتبقية ( وجود دليل للمراجعة الداخلية ، وجود نظام لرقابة جودة الأداء). ويفترض الباحث أن وجود كل منها يعتبر مؤشر على جودة تنفيذ المهام. فالدليل يحدد الإجراءات التي يجب إتباعها في كل مهام المراجعة والخاصة بالتخطيط والتفيذ والمشورة وإعداد ورفع التقارير. وبرامج رقابة جودة الأداء تتضمن العمل على المحافظة على الجودة واستمرار تحسينها.

بناء على ما سبق سوف تكون المتغيرات المستقلة على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

١. المؤهلات العلمية
٢. الشهادات المهنية
٣. الخبرة
٤. التدريب
٥. حجم قسم المراجعة
٦. حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير
٧. المعرفة بعمليات الشركة
٨. الاستقلال التنظيمي
٩. عدم الاشتراك في أعمال تنفيذية

<sup>1</sup> استخدم الباحث نفس المتغيرات المستقلة المستخدمة في هذا البحث فيما عدا المتغير السادس في دراسة سابقة بعنوان "جودة المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات"

## ١٠. وجود دليل للمراجعة الداخلية

### ١١. وجود نظام لمراقبة جودة الأداء

وفيما يلي يقدم الباحث تحليل نظري لأهمية كل متغير والفرض الإحصائي المترتب على هذا التحليل.

## ١. المؤهلات العلمية:

لا شك أن التأهيل العلمي للمراجع الداخلي يعتبر المطلب الأولي والأساسي لخلق مراجع مؤهل يتميز بالمقدرة المهنية على اكتشاف المخالفات. فالمؤهلات العلمية التي يتم صقلها بالخبرة والتدريب والشهادات المهنية تساهم في وجود مراجع داخلي متميز. وعلى الرغم من أن المعايير المهنية لم تحدد تأهيل علمي معين للمراجع الداخلي كما هو الحال بالنسبة للمراجع الخارجي ، إلا أن الذي يمكن قبوله مهنياً إلا يقل المؤهل العلمي للمراجع الداخلي عن شهادة البكالوريوس في مجال التخصص. فإذا كان التخصص مالي يكون المؤهل المطلوب بكالوريوس محاسبة وإن كان فني (متخصصاً في الأنشطة التي تمارسها الشركة) فيجب أن يكون المؤهل هو درجة البكالوريوس في مجال التخصص. هذا بالطبع لأن الخلفية العلمية والاستعداد لتلقي التدريب والخبرة تكون أقل بكثير عند الحاصلين على شهادات أقل من البكالوريوس ، أيضاً قياساً على التأهيل العلمي للمراجع الخارجي يجب أن يكون المراجع الداخلي حاصل على شهادة البكالوريوس. وحيث أن بعض الشركات السعودية تسمح بعمل مراجعين داخليين بممؤهل أقل من البكالوريوس وسمحت بذلك أيضاً اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة الصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ وتاريخ ٤/٦/١٤٢٨هـ. لذلك سوف يستخدم الباحث المؤهل الدراسي كأحد المتغيرات الهامة لقياس المقدرة المهنية للمراجع الداخلي. فمما لا شك فيه أن المقدرة المهنية للحاصلين على درجة البكالوريوس تكون أعلى من الحاصلين على مؤهلات علمية أقل من درجة البكالوريوس.

وسوف يتم قياس هذا المتغير بنسبة عدد المراجعين الحاصلين على مؤهلات عليا (بكالوريوس أو أعلى ) من مجموع المراجعين الداخليين العاملين بقسم المراجعة الداخلية.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الأول على النحو التالي:

**الفرض الأول:**

**الفرض الأصلي:**

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر ونسبة المراجعين الداخليين الحاصلين على مؤهلات عليا في مجال التخصص بقسم المراجعة الداخلية.

**الفرض البديل:**

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر ونسبة المراجعين الداخليين الحاصلين على مؤهلات عليا في مجال التخصص بقسم المراجعة الداخلية.

## ٢. الشهادات المهنية:

يقصد بالشهادات المهنية الشهادات التي تمنحها المنظمات المهنية مثل شهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA شهادة مراجع داخلي Certified Financial Auditor شهادة مراجع مالي Certified Internal Auditor شهادة مراجعة اختلاس Certified Fraud Examiner شهادة مدير مالي Certified Financial Manager شهادة مراجع أنظمة المعلومات Certified Public Information System Auditor شهادة محاسب قانوني Certified Management Accountant شهادة محاسب إداري Accountant .

ومما لا شك فيه أن المقدرة المهنية على تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بجودة عالية سوف تكون أعلى لدى المراجعين الحاصلين على شهادات

مهنية أكثر من غيرهم. وبالتالي يمكن القول أن المراجع الداخلي الحاصل على شهادة مهنية تكون لديه المقدرة على كشف الممارسات التي قد تقوم بها الإدارة للتلاعب في الأرباح. من ناحية أخرى فكما سبق أن أشارت الدراسات السابقة فإن الإدارة التي يخضع عملها لمراجعة طرف آخر لديه مقدرة مهنية على كشف التلاعبات سوف يقل لديها الدافع لاتخاذ ممارسات لإدارة الأرباح مما لو كان لديها علم بأن الطرف الآخر ينقصه التأهيل اللازم لاكتشاف التلاعب.

وسوف يتم قياس هذا المتغير بنسبة عدد المراجعين الداخليين الحاصلين على شهادات مهنية من مجموع المراجعين بقسم المراجعة الداخلية. بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الثاني على النحو التالي:

**الفرض الثاني:**

**الفرض الأصلي:**

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر ونسبة المراجعين الداخليين الحاصلين على شهادات مهنية بقسم المراجعة الداخلية.

**الفرض البديل:**

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر ونسبة المراجعين الداخليين الحاصلين على شهادات مهنية بقسم المراجعة الداخلية.

### ٣. التدريب :

يعتبر التدريب أحد الوسائل الجيدة لتنمية القدرة المهنية للمراجعين الداخليين وإكسابهم الخبرات النظرية أو العملية وإطلاعهم على الأمور الحديثة ذات العلاقة بالمهنة ، وبالتالي تزداد قدرتهم على تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بشكل جيد مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والممارسات التي قد تهدف إلى التلاعب في الأرباح. وقد

تضمنت معايير المراجعة الداخلية وأيضاً اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية بالأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة في المملكة العربية السعودية ضرورة أن تلتزم أقسام المراجعة الداخلية بالتدريب والتطوير المستمر لموظفيها. وتدريب المراجعين الداخليين يمكن أن يأخذ أشكالاً متعددة فقد يكون عن طريق تنظيم ورش عمل داخل قسم المراجعة نفسه لتبادل الخبرات ، وقد يكون عن طريق حضور مؤتمرات ذات صله بالمهنة ، أو حضور دورات تدريبية تنظمها الجهات المسئولة عن تنظيم المهنة مثل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وقد يكون التدريب في شكل مخطط وهو الذي يتم فيه صياغة خطة التدريب سنوياً في ضوء التطورات المهنية والمتطلبات التي يجب أن يتمتع بها فريق المراجعة الداخلية والاحتياجات الشخصية التي يجب توافرها لضمان جودة المراجعة الداخلية. وقد يكون التدريب على رأس العمل أو من خلال التعليم المستمر والشهادات المهنية.

وسوف يتم قياس التدريب في هذا البحث بنسبة متوسط عدد ساعات التدريب السنوية للمراجعين الداخليين إلى عدد ساعات العمل السنوية. بالنسبة للتدريب على رأس العمل فإنه يدخل ضمن متغير الخبرة ، كذلك التعليم المستمر والشهادات المهنية تدخل ضمن متغير الشهادات المهنية. ويفترض أنه كلما زادت نسبة الساعات التدريبية للمراجعين الداخليين كلما زادت مقدرتهم المهنية على اكتشاف الممارسات التي قد تقوم بها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الثالث على النحو التالي:

### الفرض الثالث:

#### **الفرض الأصلي:**

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر ونسبة متوسط عدد ساعات التدريب للعاملين بقسم المراجعة الداخلية إلى عدد ساعات العمل السنوية.

#### **الفرض البديل:**

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر ونسبة متوسط عدد ساعات التدريب للعاملين بقسم المراجعة الداخلية إلى عدد ساعات العمل السنوية.

#### ٤. الخبرة :

يقصد بالخبرة في هذا البحث المدة التي قضتها المراجع الداخلي في العمل بقسم المراجعة الداخلية. حيث أن خبرة المراجع الداخلي تعتبر من العوامل التي تصلق المقدرة المهنية وبالتالي تزداد قدرته على اكتشاف الممارسات التي قد تقوم بها الإدارة للتأثير على رقم الأرباح. فالمراجعين الداخليين يحتاجون إلى فهم طبيعة عملهم وأيضا الإجراءات التي يحتاجون لها لمتابعة تحمل مسؤوليات مهامهم. لأن الفهم الصحيح لطبيعة العمل والإجراءات يعتبر ضروري في دعم استنتاجات المراجع الداخلي وفي تقديم أفضل قيمة ممكنة لإدارة الجهة المراجع عليها. ولا يمكن تحصيل هذا الفهم إلا من خلال الخبرة العملية ، لذلك تعد الخبرة من الأمور الهامة لضمان فعالية عمل المراجع الداخلي وبالتالي قسم المراجعة الداخلية ككل. من جهة أخرى تعد الخبرة شكلا من أشكال التدريب يطلق عليه التدريب على رأس العمل. ويعني التدريب على رأس العمل الإستفادة من الخبرات التي يكتسبها المراجع الداخلي بنفسه أثناء تنفيذ عمله. فعند تنفيذ العمل الميداني يكتسب المراجع الداخلي معرفة وتطور لديه مهارات ذات علاقة بالوظيفة. كما تتحقق الخبرة أيضا من خلال الإشراف المباشر والدعم من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة للمراجعين الجدد أو الأقل خبرة. حيث يتم نقل معرفة فريق المراجعة الداخلية عبر المستويات الوظيفية المختلفة.

وسوف يتم قياس الخبرة في هذا البحث على أساس متوسط عدد سنوات الخبرة للمرجعين الداخليين العاملين بقسم المراجعة.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الرابع على النحو التالي:

الفرض الرابع:

الفرض الأصلي:

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر ومتوسط عدد سنوات الخبرة للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

**الفرض البديل:**

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر ومتوسط عدد سنوات الخبرة للعاملين بقسم المراجعة الداخلية.

## ٥. حجم قسم المراجعة الداخلية

أشارت بعض الدراسات السابقة ، كما سبق الإشارة إلى ذلك ، إلى أن الدعم الذي يتلقاه قسم المراجعة الداخلية ممثل في كافة الموارد المطلوبة لتنفيذ المهام سواء كانت موارد بشرية أو مادية يؤثر على المقدرة المهنية للعاملين بالقسم. كما أن مكافآت المراجعين الداخليين سواء كانت في شكل راتب ثابت أو مكافآت متغيرة تؤثر أيضا على مستوى المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين. فالدعم الذي يتلقاه قسم المراجعة الداخلية يعتبر مقياس عام لاستثمار الشركة في وظيفة المراجعة الداخلية ، لذلك فإن أفضل مقياس لهذا الدعم هو حجم الميزانية السنوية لقسم المراجعة الداخلية منسوباً لحجم ميزانية الشركة ككل. إلا أن هذه المعلومة ، أي حجم الميزانية المخصصة لقسم المراجعة الداخلية ، وجد الباحث أنه من الصعب الحصول عليها ، ووجد أن المقياس الوحيد المتاح والذي يمكن الحصول عليه هو عدد العاملين بقسم المراجعة كنسبة إلى عدد العاملين بالشركة ككل.

ما سبق يعني أن توفير الموارد الكافية بشرية كانت أو مادية لقسم المراجعة الداخلية سوف يؤدي إلى زيادة المقدرة المهنية للقسم ككل على تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بشكل أفضل.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الخامس على النحو التالي:

**الفرض الخامس:**

**الفرض الأصلي:**

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر وحجم قسم المراجعة الداخلية بالشركة.

**الفرض البديل:**

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر وحجم قسم المراجعة الداخلية بالشركة.

## ٦. حجم أعمال المراجعة الداخلية ذات الصلة بإعداد وعرض التقارير المالية

يتصف نشاط المراجعة الداخلية بأنه من الأنشطة التي لا يحكمها (نسبة) نظام محدد كما هو الحال في المراجعة الخارجية ، لذلك فإن اهتمامات المراجعة الداخلية قد تختلف بشكل كبير من شركة إلى أخرى. فالمهام التي تقوم بها المراجعة الداخلية تشمل المراجعة المالية والمراجعة التشغيلية ورقابة الغش ومراجعة الالتزام أو مراجعة النظم بالإضافة إلى الخدمات الإستشارية للإدارة. وقد يختلف ترکز أنشطة المراجعة الداخلية من شركة لأخرى ففي بعض الشركات قد ترکز المراجعة الداخلية على الرقابة الداخلية واكتشاف الغش المرتبط بالتعدي على أصول الشركة أكثر من التركيز على غش التقارير المالية وقد يحدث العكس في شركات أخرى. ومما لا شك فيه أنه كلما كان تركيز عمل المراجعة الداخلية على النواحي المرتبطة بعملية إعداد وعرض التقارير المالية كلما ازدادت احتمالات اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والعمل على منعها.

ولقياس درجة تركيز عمل المراجعة الداخلية على عملية إعداد وعرض التقارير المالية سوف يتم احتساب عدد ساعات العمل المستفدة من جانب قسم المراجعة الداخلية في مراجعة أعمال لها صلة بعملية إعداد وعرض التقارير المالية كنسبة من عدد ساعات العمل السنوية لقسم المراجعة.

وببناء على ذلك يمكن صياغة الفرض السادس على النحو التالي:

**الفرض السادس:**

### **الفرض الأصلي:**

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر وحجم أعمال المراجعة الداخلية ذات الصلة بإعداد وعرض التقارير المالية.

### **الفرض البديل:**

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر وحجم أعمال المراجعة الداخلية ذات الصلة بإعداد وعرض التقارير المالية.

## **٧. المعرفة بعمليات الشركة:**

يعتبر إمام المراجعين الداخلين بالجوانب الفنية لعمليات الشركة من الأمور التي تؤدي إلى زيادة فعالية الدور الذي تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية في الرقابة والتقرير. فالمعروف أن مهام المراجعة الداخلية لا تقتصر على النواحي المالية بل تمتد لتغطي الجوانب الفنية وتقويم الأداء وإن لم يكن المراجع الداخلي على دراية بالنواحي الفنية فإن مقدرتة على تنفيذ المراجعة التشغيلية وتقويم الأداء سوف تكون أقل. فإلى جانب المعرفة المحاسبية للمراجع الداخلي يجب أن تتوافر لديه معرفة بأمور أخرى تمكنه من تنفيذ دوره بفعالية مثل كيفية فحص الأصول وتقدير حالتها وكيفية تقييم مختلف النظم التي تتبعها الشركة. لذلك يجب أن تتوافر لدى المراجع الداخلي معرفة بالنواحي الإدارية والنواحي الفنية بالشركة إلى جانب معرفته الأساسية المتمثلة في المحاسبة والمراجعة. وقد يكون من الصعب أن تتوافر هذه المعرفة المتخصصة للمراجع الداخلي ولكن يمكن توفير المعرفة الفنية إلى جانب المعرفة المحاسبية للمراجعة الداخلية بإتباع أحد الوسائل التالية:

- تزويد قسم المراجعة بمجموعة من المحاسبين الذين تلقوا محاضرات نظرية عن النواحي الفنية بجانب تطبيق عملي في الإدارات والأقسام الأخرى. ويتميز هذا الاتجاه بأنه يوفر مراجع داخلي لديه نظرة شاملة لجميع الأمور التي قد تحتاج إلى فحصه.

- تزويد نشاط المراجعة الداخلية بمجموعة المحاسبين فقط على أن تطلب المعرفة الفنية من المتخصصين سواء من داخل الشركة أو من جهات خارجية عند الحاجة إلى خبرتهم. وإن كان هذا الاتجاه سوف يقلل التكلفة إلا أن الإستعانة ببعض العاملين في الإدارات الأخرى قد يخل باستقلال المراجعة الداخلية.
  - تزويد قسم المراجعة الداخلية بمجموعة من الفنيين المتخصصين إلى جانب مجموعة المحاسبين وإن كان هذا الاتجاه سوف يحافظ على استقلال نشاط المراجعة الداخلية إلا أنه قد يكون له تكاليف مرتفعة.
- وسوف يتم قياس هذا المتغير بما إذا كان قسم المراجعة قد أخذ في الاعتبار توفير المعرفة الفنية لقسم المراجعة بإحدى الوسائل الثلاثة السابق الإشارة إليها أم لا. حيث يكون هناك حالتين الأولى قيمة المتغير تساوي واحد صحيح إذا كان قسم المراجعة قد أخذ في الاعتبار توفير المعرفة الفنية لقسم المراجعة بإحدى الوسائل الثلاثة السابق الإشارة إليها ، والحالة الثانية قيمة المتغير تساوي صفر إذا كان قسم المراجعة لم يأخذ في الاعتبار توفير المعرفة الفنية لقسم المراجعة بإحدى الوسائل الثلاثة السابق الإشارة إليها.
- بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض السابع على النحو التالي:

#### الفرض السابع:

**الفرض الأصلي:**

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميل ومعرفة العاملين بقسم المراجعة الداخلية بالنواحي الفنية بالشركة.

**الفرض البديل:**

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميل ومعرفة العاملين بقسم المراجعة الداخلية بالنواحي الفنية بالشركة.

#### **٨. الاستقلال التنظيمي:**

استقلال المراجعة الداخلية ينظر إليه على أنه أهم المتغيرات المؤثرة في جودة أنشطة المراجعة الداخلية ويتوقف استقلال المراجعة الداخلية على الوضع التنظيمي لها. وحسب ما ورد بالتوصية رقم ٦٥ التي سبق الإشارة إليها والمعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين IIA ذات الصلة فإن الوضع التنظيمي للمراجعة الداخلية يركز على الجهة التي يجب على رئيس المراجعة الداخلية أن يقدم تقاريره إليها. فلكي تؤدي المراجعة الداخلية أعمال الفحص والتقويم للإدارات والأقسام الأخرى دون خوف أو حرج يجب أن تكون تابعة لأعلى مستوى إداري داخل الشركة. ومن المتعارف عليه أن تقدم المراجعة الداخلية تقاريرها إلى المسئول الأول بالشركة أو إلى لجنة المراجعة. وحيث أن تشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية من الأمور الإلزامية يفترض أن تقدم المراجعة الداخلية تقاريرها إلى لجنة المراجعة. لذلك سوف يتم قياس الاستقلال التنظيمي في هذا البحث على أنه متغير وصفي تكون قيمته واحد صحيح إذا كان رئيس المراجعة الداخلية يقدم تقاريره إلى لجنة المراجعة وتكون قيمته صفر إذا كانت التقارير تقدم لأي مستوى إداري آخر.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الثامن على النحو التالي:

#### الفرض الثامن:

##### الفرض الأصلي:

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر والاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية.

##### الفرض البديل:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر والاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية.

#### **٩. عدم الاشتراك في أعمال تنفيذية:**

اشتراك المراجعين الداخليين في الأعمال التنفيذية قد يفقدهم الحياد المطلوب عند قيامهم بمهام المراجعة. فقد يواجه المراجع الداخلي بموافقات يطلب منه فحص أعمال

كان قد اشترك في تنفيذها ، وحسب ما ورد بالدراسات السابقة توجد دراسات سبق عرضها توصلت إلى أن قرارات المراجعين الداخليين تكون متحيزة عند اشتراكهم في الأعمال التنفيذية. لذلك فإن عدم قيام المراجعين الداخليين بالأعمال التنفيذية سوف يدعم موضوعية المراجعين الداخليين.

ومما لا شك فيه أن ابتعاد المراجعين الداخليين عن العمليات التنفيذية خاصة تلك التي ينعكس أثرها على القوائم المالية سوف يدعم قدرتهم على التقرير عن أي ممارسات قد تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح.

وسوف يتم قياس الاشتراك في الأعمال التنفيذية في هذا البحث على أنه متغير وصفي تكون قيمته واحد صحيح إذا كان المراجعين الداخليين لا يشاركون في الأعمال التنفيذية وتكون قيمته صفر إذا كان المراجعين الداخليين يشاركون في أعمال تنفيذية.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض التاسع على النحو التالي:

#### **الفرض التاسع:**

##### **الفرض الأصلي:**

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر وعدم اشتراك العاملين بقسم المراجعة الداخلية في الأعمال التنفيذية.

##### **الفرض البديل:**

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر وعدم اشتراك العاملين بقسم المراجعة الداخلية في الأعمال التنفيذية.

## **١٠ . دليل المراجعة الداخلية:**

من أهم مسؤوليات مدير المراجعة الداخلية إعداد دليل للمراجعة الداخلية يكون مرجع لكل العاملين بقسم المراجعة الداخلية. وقد يلجأ مدير المراجعة الداخلية إلى جهة خارجية تتولى إعداد هذا الدليل. ويجب أن يشمل الدليل كل التفاصيل العملية التي يتم تطويرها وتبنيها من قبل قسم المراجعة الداخلية فيما يتعلق بتخطيط مهام المراجعة وتنفيذها وكيفية إعداد ورفع التقارير المشورة وتبادل المعرفة والخبرة.

باختصار يعتبر دليل المراجعة الداخلية مرجع أساسى للمراجعين الداخليين في كل الأعمال التي يقومون بها. لذلك يجب أن يضمن مدير المراجعة الداخلية الفهم الشامل للدليل من قبل العاملين بالقسم حتى يمكن استخدامه بشكل مناسب.

ولأن مضمون الدليل يجب أن يعتمد بصفة أساسية على المعايير العالمية المعترف عليها في ممارسة مهنة المراجعة الداخلية المصدرة من قبل معهد المراجعين الداخليين (IIA). فإن وجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة يعتبر دليلاً على أن المراجعة الداخلية تعمل وفق محددات وأسس معهد المراجعين الداخليين ما لم تصدر معايير سعودية ملزمة.

أي أن الدليل يبين الإجراءات والسياسات الواجب اتباعها أثناء ممارسة المراجعة الداخلية لأعمالها لكي تكون متفقة مع المعايير المهنية ، لذلك فإن وجوده يعد مؤشراً على جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية. وما لا شك فيه أن جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية سوف يدعم مقدرة المراجعين الداخليين على اكتشاف الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح.

وسوف يتم قياس هذا المتغير في هذا البحث باعتباره متغير وصفي تكون قيمته واحد صحيح في حالة وجود دليل للمراجعة الداخلية وتكون قيمته صفر في حالة عدم وجود دليل للمراجعة الداخلية.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض العاشر على النحو التالي:

**الفرض العاشر:**

الفرض الأصلي:

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر و وجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة.

الفرض البديل:

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر و وجود دليل للمراجعة الداخلية بالشركة.

## **١١. رقابة جودة أداء أنشطة المراجعة الداخلية:**

جودة الأداء تعني تنفيذ مهام المراجعة الداخلية بما يتفق مع معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي ، ورقابة جودة الأداء تعني العمل على ضمان الالتزام بمعايير المراجعة الداخلية والسياسات المرسومة لقسم المراجعة الداخلية وكذلك برامج المراجعة المخططة. ولتحقيق ذلك يجب أن يكون هناك عمليات تقويم مستمرة لعمل أقسام المراجعة الداخلية و سياساتها وبرامجها. ومما لا شك فيه أن وجود سياسة لمراقبة جودة الأداء سوف يؤدي إلى ضمان جودة تنفيذ مهام المراجعة الداخلية وبالتالي تزداد المقدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح. ويمكن أن يقوم بدور رقابة الجودة إدارة مستقلة داخل قسم المراجعة الداخلية تكون مهمتها إدارة وضبط الجودة عن طريق إنشاء ومتابعة برنامج ضبط الجودة وذلك لتقويم أداء المراجعة الداخلية في مختلف الأنشطة.

يمكن أن تتم عملية رقابة الجودة عن طريق التقويم الداخلي والذي يعني قيام قسم المراجعة الداخلية بعمل تقويم ذاتي لأداء العاملين به ، ويمكن أن يختص بهذه المهمة إدارة خاصة داخل قسم المراجعة تقوم بعمل تقويم ذاتي للقسم عن طريق اختيار عينة من مهام المراجعة التي تم تنفيذها لمطابقتها على المعايير والإجراءات المعتمدة للتتأكد من جودة عمل المراجعة ومستوى الالتزام بالسياسات المعتمدة داخل القسم ودليل المراجعة الداخلية وترفع تقريرها لمدير المراجعة. ويمكن عمل التقويم الداخلي من خلال المراجعة المستمرة والتقويمات الدورية.

كما يمكن أن تتم عملية رقابة الجودة عن طريق التقويم الخارجي للمراجعة الداخلية والذي يعني عمل تقويم للمراجعة الداخلية من جانب جهة خارجية على فترات متباude مثل كل ثلاث سنوات. وفي هذا النوع من التقويم يدعو المسئول الأول بالشركة أو لجنة المراجعة جهة مهنية مستقلة لعمل تقويم خارجي مستقل وإبداء الرأي عن مدى فعالية وكفاءة المراجعة الداخلية بالشركة.

ويتضمن التقرير رأي المراجعين الخارجيين عن مدى التزام المراجعين الداخليين والعاملين بالدليل الذي يتبعه قسم المراجعة الداخلية بالشركة.

ولا شك أن وجود تقويم لجودة أداء قسم المراجعة الداخلية سوف يخلق الحرص لدى المراجعين الداخليين على تنفيذ المهام التي يقومون بها بجودة عالية نظراً لمعرفتهم بأن عملهم سوف يخضع للتقويم. لذلك فإن وجود خطة معلومة لمراقبة جودة الأداء يدعم مقدرة المراجعين الداخليين في اكتشاف الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في الأرباح.

وسوف يتم قياس رقابة جودة الأداء في هذا البحث باعتباره متغير وصفي تكون قيمته أحد القيم الثلاثة التالية:

واحد صحيح ، في حالة وجود اسلوب واحد من أساليب تقويم جودة الأداء السابق الإشارة إليها (تقويم داخلي أو خارجي). وتكون قيمته اثنان ، في حالة استخدام أسلوبي التقويم الداخلي والتقويم الخارجي لأداء قسم المراجعة الداخلية. وتكون قيمته صفر ، في حالة عدم وجود نظام لرقابة جودة الأداء.

بناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الحادي عشر على النحو التالي:

### الفرض الحادي عشر:

**الفرض الأصلي:**

توجد علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر وجود نظام لرقابة جودة أداء قسم المراجعة الداخلية.

**الفرض البديل:**

لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية و بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر وجود نظام لرقابة جودة أداء قسم المراجعة الداخلية.

الجدول رقم (١) يلخص طريقة قياس كل متغير وال العلاقة المتوقعة بين المتغير التابع (التغير في نسبة ميلر) وكل متغير من المتغيرات المستقلة.

جدول رقم (١)  
طريقة قياس المتغيرات والعلاقة المتوقعة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة

العلاقة المتوقعة مع المتغير التابع	طريقة قياس المتغير	المتغيرات	
		المتغير التابع	المتغيرات المستقلة
	التغير في نسبة ميل.		
عكسية	نسبة عدد المراجعين الحاصلين على مؤهلات عليا.	المؤهلات العلمية	
عكسية	نسبة عدد المراجعين الحاصلين على شهادات مهنية.	الشهادات المهنية	
عكسية	متوسط عدد سنوات الخبرة للمراجعين الداخليين بقسم المراجعة.	الخبرة	
عكسية	نسبة عدد ساعات التدريب سنويا إلى مجموع ساعات العمل المقدرة بقسم المراجعة سنويا.	التدريب	
عكسية	نسبة عدد العاملين بقسم المراجعة إلى إجمالي عدد العاملين بالشركة.	حجم المراجعة	
عكسية	نسبة عدد ساعات العمل المستفده في عمليات مرتبطة بعملية إعداد وعرض التقارير المالية إلى مجموع ساعات العمل المقدرة بقسم المراجعة سنويا.	حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية	
عكسية	واحد صحيح في حالة توافر المعرفة بعمليات الشركة لدى قسم المراجعة . صفر في حالة عدم توافر المعرفة الفنية بعمليات الشركة.	المعرفة بعمليات الشركة	
عكسية	واحد صحيح في حالة التبعية التنظيمية للجنة المراجعة . صفر في حالة التبعية الإدارية لأي مستوى إداري آخر.	الاستقلال	
عكسية	واحد صحيح في حالة عدم الاشتراك في أعمال تنفيذية . صفر في حالة الاشتراك في أعمال تنفيذية.	عدم الاشتراك في أعمال تنفيذية	
عكسية	واحد صحيح في حالة وجود دليل للمراجعة الداخلية . صفر في حالة عدم وجود دليل للمراجعة الداخلية.	وجود دليل للمراجعة الداخلية	
عكسية	واحد صحيح ، في حالة وجود اسلوب واحد من أساليب تقويم جودة الأداء . إثنان ، في حالة استخدام أسلوب التقويم الداخلي والتقويم الخارجي . صفر ، في حالة عدم وجود نظام لرقابة جودة الأداء.	وجود نظام لرقابة جودة الأداء	

### **٣-١-٢. النموذج:**

يمكن صياغة المتغيرات السابقة في شكل نموذج الانحدار التالي والذي سيسخدمه الباحث لدراسة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح.

$$Y = \beta_0 + \beta_1X_1 + \beta_2X_2 + \beta_3X_3 + \beta_4X_4 + \beta_5X_5 + \beta_6X_6 + \beta_7X_7 + \beta_8X_8 + \beta_9X_9 + \beta_{10}X_{10} + \beta_{11}X_{11} + \epsilon$$

حيث:

$Y$  تعبّر عن المتغير التابع ، وهي عبارة قيمة التغيير في نسبة ميل.

$\beta_0$  تعبّر عن الجزء الثابت في معادلة الإنحدار.

$\beta_1.....\beta_{10}$  تعبّر عن معاملات المتغيرات المستقلة.

$X_1.....X_{11}$  تعبّر عن المتغيرات المستقلة ، وهي على التوالي: المؤهلات العلمية ، الشهادات المهنية ، الخبرة ، التدريب ، حجم قسم المراجعة ، حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية ، المعرفة بعمليات الشركة ، الاستقلال ، وعدم الاشتراك في أعمال تنفيذية ، وجود دليل للمراجعة الداخلية ، ووجود نظام لرقابة جودة الأداء.

$\epsilon$  تعبّر عن قيمة الباقي في نموذج الإنحدار.

### **٣-١-٣. المجتمع والعينة:**

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات السعودية المساهمة المسجلة في سوق الأسهم السعودية ولها قوائم مالية منشورة على موقع تداول عن أعوام ٢٠٠٦ ، ٢٠٠٧ ، ٢٠٠٨. ذلك لأن احتساب التغيير في نسبة ميل يحتاج إلى بيانات عن صافي رأس المال العامل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية لمدة ثلاثة سنوات. لذلك استخدم الباحث الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية منذ عام ٢٠٠٦. ونظراً لأن البنوك وشركات التأمين وأيضاً الشركات الزراعية لها سياسات محاسبية خاصة (قد يكون لها تأثير على قياس المتغير التابع) لأنها تعتبر من الشركات ذات الأنشطة

المتخصصة فقد تم استبعاد قطاع البنوك وقطاع شركات التأمين وأيضاً الشركات الزراعية من مجتمع الدراسة.

بناء على ذلك ينحصر مجتمع الدراسة في جميع الشركات المسجلة في سوق الأسهم السعودية ولها قوائم مالية منشورة منذ عام ٢٠٠٦ وحتى الوقت الحالي بعد استبعاد قطاعات البنوك وشركات التأمين والشركات الزراعية. وعلى هذا الأساس بلغ حجم المجتمع ٦٧ شركة .

أما بالنسبة للعينة فقد قام الباحث بتوزيع استبيانات على مدراء أقسام المراجعة بجميع الشركات التي تمثل مفردات المجتمع واعتبر أن العينة تمثل في حجم الردود التي يتم الحصول عليها وتكون بياناتها مكتملة حتى تكون صالحة لإجراء التحليل الإحصائي. وقد قام الباحث بتوزيع الاستبيانات عن طريق المقابلة الشخصية وأحياناً عن طريق البريد الإلكتروني في الشركات التي لم يتسع الباحث الوصول إليها. وقد تم الحصول على ردود من خمسة وأربعون مفردة. تم استبعاد خمس مفردات لعدم كفاية البيانات ، كما قام الباحث أيضاً باستبعاد المفردات ذات القيم المتطرفة سواء كانت القيمة المتطرفة هي قيمة المتغير التابع أو قيم بعض المتغيرات المستقلة وقد بلغ عدد هذه المفردات ثلاثة. وبذلك أصبح حجم العينة النهائي خمسة وثلاثون مفردة ورأى الباحث أنه عدد كافي لإجراء التحليل الإحصائي. ويلخص الجدول رقم (٢) بيانات المجتمع والعينة.

جدول رقم (٢)  
بيانات المجتمع والعينة

حجم العينة النهائي	القوائم المستبعدة	عدد الردود المستلمة	القوائم الموزعة	حجم المجتمع
٣٥	٨	٤٣	٦١	٦٧

### **٣-٤. أدوات البحث:**

#### **أ. تجميع البيانات:**

لتجميع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية اعتمد الباحث على مصادرين. المصدر الأول هو موقع تداول ، وهو الموقع الرسمي لسوق الأسهم السعودية ، ويتوافر في هذا الموقع التقارير المالية المنشورة عن الشركات المسجلة في السوق. وقد اعتمد الباحث على هذا المصدر للحصول على البيانات اللازمة عن المتغير التابع (التغيير في نسبة ميلر). أما المصدر الثاني فهو الاستبيانات التي يتم توزيعها على مدراء أقسام المراجعة الداخلية من خلال مقابلات شخصية أو عن طريق البريد الإلكتروني ، ويختص هذا المصدر بتوفير البيانات اللازمة عن المتغيرات المستقلة. حيث تضمن الاستبيان عدد من الأسئلة تغطي المتغيرات المستقلة المستخدمة ، وتتوفر الإجابة عليها مؤسرا عن حالة كل متغير من المتغيرات المستقلة. ويتضمن الملحق رقم (١) من ملحق البحث نموذج لاستبيان المستخدم.

#### **ب. تحليل البيانات:**

لتحليل البيانات إحصائيا سوف يعتمد الباحث على تحليل الانحدار الخطي باستخدام البرنامج الإلكتروني SPSS.

### **٢-٣. عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية:**

قام الباحث بإجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي تم تجميعها باستخدام برنامج SPSS بمستوى ثقة ٩٥%. وقد تم إجراء التحليل الإحصائي مرتين الأولى بطريقة Enter بهدف دراسة العلاقة بين المتغير التابع وكل المتغيرات المستقلة ، أما المرة الثانية فكانت بهدف معرفة المتغيرات المستقلة الأكثر تأثيرا على العلاقة المفترضة بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح. وفيما يلي عرض وتحليل لنتائج التحليل الإحصائي.

### **٣-٢-١. نتائج التحليل الإحصائي بطريقة Enter**

#### **أ. الإحصاءات الوصفية للبيانات:**

يعرض الجدول رقم (٣) الإحصاءات الوصفية للبيانات كما هي في مخرجات الحاسب الآلي

**جدول (٣)**

**Descriptive Statistics**

	Mean	Std. Deviation	N
y	1.1586900	1.30830140	35
x1	.984143	.0349471	35
x2	.122429	.1172502	35
x3	.021857	.0226419	35
x4	8.257143	2.1191405	35
x5	.00681	.007642	35
x6	.128571	.0585181	35
x7	.8000	.40584	35
x8	.5714	.50210	35
x9	.8571	.35504	35
x10	.7429	.44344	35
x11	1.1714	.74698	35

من الجدول السابق يمكن استخلاص النتائج التالية :

١. أن متوسط التغير في نسبة ميلر على مستوى مفردات العينة هو ١,١٦ تقريرياً بانحراف معياري يساوي ١,٣١.
٢. متوسط عدد المراجعين الداخليين الحاصلين على شهادات علمية تعادل درجة البكالوريوس أو أعلى في مجال التخصص هو %٩٨ تقريرياً بانحراف معياري يساوي %٣ ، وهذا يعني أن متوسط عدد المراجعين الداخليين الحاصلين على شهادات نقل عن درجة البكالوريوس في مجال التخصص هو %٢ تقريرياً.
٣. متوسط عدد المراجعين الداخليين الحاصلين على شهادات مهنية هو %١٢ تقريرياً بانحراف معياري يساوي %١٢.

٤. متوسط الوقت المخصص للتدريب سنويا على مستوى مفردات العينة هو ٢٪ من الوقت الإجمالي بانحراف معياري ٢٪.
٥. متوسط عدد سنوات الخبرة على مستوى مفردات العينة هو ٨ سنوات بانحراف معياري سنتين.
٦. متوسط حجم أقسام المراجعة مقاساً بعدد العاملين به منسوباً لعدد العاملين بالشركة يساوي ٦٪ بانحراف معياري ٧٪.
٧. متوسط الوقت المخصص لمهام ترتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية بنسبة من وقت عمل قسم المراجعة هو ١٣٪ بانحراف معياري ٦٪ تقريباً.
٨. بالنسبة للمتغيرات من المتغير رقم ٧ وحتى المتغير رقم ١١ وهي على التوالي المعرفة بعمليات الشركة ، الاستقلال ، وعدم القيام بعمليات تنفيذية ، وجود دليل للمراجعة الداخلية ، ووجود نظام لرقابة جودة الأداء، وجميعها كانت متغيرات وصفية تعتمد طريقة قياسها على صفر و واحد صحيح (المتغير الأخير كان صفر أو واحد أو إثنان). يتضح أن الإحصاءات الوصفية لها تبدو كما يلي: متوسط مقياس المعرفة بعمليات الشركة يبلغ ٨٠٪ تقريباً بانحراف معياري ٤٠٪ . ومتوسط مقياس الاستقلال هو ٥٧٪ تقريباً بانحراف معياري ٥٪ ، ومتوسط مقياس عدم الاشتراك في أعمال تنفيذية هو ٨٦٪ بانحراف معياري ٣٦٪ ، ومتوسط مقياس وجود دليل للمراجعة الداخلية هو ٧٤٪ بانحراف معياري ٤٤٪ ، وأخيراً متوسط مقياس رقابة جودة الأداء هو ١١٪ تقريباً بانحراف معياري ٧٥٪.

## ب. ملخص النموذج:

جدول رقم (٤) يعرض ملخص النموذج كما ورد في مخرجات التشغيل الإلكتروني للبيانات

جدول رقم (٤)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.758 <sup>a</sup>	.574	.371	1.03762692	.574	2.823	11	23	.017

a. Predictors: (Constant), x11, x1, x9, x7, x8, x6, x5, x2, x4, x3, x10

يتضح من الجدول رقم (٤) أن قيمة R تساوي ٠,٧٥٨، وقيمة R Square تساوي ٠,٥٧٤، وقيمة Sig. F Change والتي تعكس مدى معنوية العلاقة تساوي ٠٠,٠١٧. وكما هو معلوم إحصائياً أن قيمة R تقيس مدى قوة العلاقة (الارتباط) بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج بينما R Square تقيس نسبة التغيير في المتغير التابع بسبب التغيير في المتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج ، وكل منها بمستوى المعنوية الذي تعكسه قيمة Sig. F Change وإحصائياً أيضاً كلما اقتربت قيمة Sig. F Change من الصفر كلما دل ذلك على معنوية العلاقة. بناء على ذلك يمكن استخلاص النتائج التالية:

١. العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة في هذا النموذج تبدو علاقة قوية حيث أن معامل الارتباط يبلغ ٠,٧٥٨، إلا أن نسبة التغيير في المتغير التابع بسبب التغيير في المتغيرات المستقلة تبدو متوسطة القوة حيث تبلغ ٠,٥٧٤ ، كما أن مستوى المعنوية يشير إلى أن هذه العلاقة معنوية.

٢. النتيجة السابقة تعني وجود علاقة ذات تأثير معنوي بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر. وهذه النتيجة تدعم الفرض الأصلي العام للدراسة بوجود علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح

كما يعكسها التغير في نسبة ميلر و جودة أنشطة المراجعة الداخلية في الشركات المساهمة السعودية.

### **جـ. معاملات المتغيرات المستقلة وإختبار الفرض:**

الجدول رقم (٥) يعرض معاملات المتغيرات المستقلة ومستوى المعنوية الخاص بكل متغير كما وردت في مخرجات التشغيل الإلكتروني.

**جدول رقم (٥)**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Beta	t	Sig.
	B	Std. Error			
1 (Constant)	.311	5.699		.055	.957
x1	3.167	6.006	.085	.527	.603
x2	-3.226	2.019	-.289	-1.598	.124
x3	-1.494	11.118	-.026	-.134	.894
x4	-.168	.116	-.273	-1.446	.162
x5	-13.038	28.784	-.076	-.453	.655
x6	-11.756	4.487	-.526	-2.620	.015
x7	-.078	.493	-.024	-.158	.876
x8	.347	.455	.133	.762	.454
x9	.599	.561	.162	1.067	.297
x10	-.085	.752	-.029	-.113	.911
x11	.480	.375	.274	1.280	.213

a. Dependent Variable: y

من الجدول رقم (٥) يمكن استخلاص النتائج التالية:

- بالنظر إلى معاملات المتغيرات المستقلة في العمود رقم ٢ من يسار الجدول يتضح أنه توجد علاقة عكسية بين المتغير التابع وكل من المتغيرات المستقلة الثاني والثالث والرابع والخامس والسادس والسابع والعasher ، بينما توجد علاقة موجبة بين المتغير التابع وكل من المتغيرات المستقلة الأول والثامن والتاسع والحادي عشر .

٢. بالنظر إلى مستويات معنوية العلاقة بين المتغير التابع وكل متغير من المتغيرات المستقلة والتي تظهر في العمود رقم ٦ من اليسار (الأول من يمين الجدول) يتضح معنوية العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل السادس ( حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية) ، بينما العلاقة بين المتغير التابع وكل المتغيرات المستقلة الأخرى فإنهما تبدو غير معنوية.
٣. يتم قبول الفرض الإحصائي الأصلي السادس والذي يرى أن هناك علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية وإدارة الأرباح كما يعكسها التغير في نسبة ميلر ، ويتم رفض الفرض البديل الذي يرى عدم وجود العلاقة المذكورة.
٥. يتم رفض جميع الفروض الإحصائية الأصلية والتي تفترض وجود علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (الأول والثاني والثالث والرابع والخامس والسابع والثامن والتاسع والعشر والحادي عشر) لعدم معنوية العلاقة . وقبول الفرض البديلة بعدم وجود علاقة بين كل متغير من المتغيرات المستقلة المذكورة والمتغير التابع.

#### د. النموذج:

من الجدول رقم (٥) يكون النموذج العام للدراسة على النحو التالي:

$$Y = 0.311 + 3.167X_1 + (-3.226)X_2 + (-1.494)X_3 + (-0.168)X_4 + 13.038X_5 + (-11.756)X_6 + (-0.078)X_7 + 0.374 X_8 + 0.599X_9 - 0.085(X_{10}) + 0.480 X_{10} + \epsilon$$

يتضح من العرض السابق لنتائج التحليل الإحصائي أن المتغير الوحيد صاحب التأثير المعنوي على المتغير التابع هو المتغير السادس والذي يعبر عن حجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية. ويرى الباحث أن هذه النتيجة تعتبر نتيجة منطقية لأن مقدرة المراجعة الداخلية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح تتوقف على مدى تواجدها في مرحلة التقرير المالي. فعملية إعداد وعرض التقارير المالية هي المرحلة التي قد تطبق فيها الإدارة ممارسات إدارة الأرباح وإذا ابنتع

المراجعة الداخلية عن هذه المنطقة فلن تستطيع الحد من ممارسات إدارة الأرباح. فمهما بلغت جودة المراجعة الداخلية فإن المعيار الأساسي لتمكنها من الحد من ممارسات إدارة الأرباح سوف يتوقف على مدى مراقبتها لعملية إعداد وعرض التقارير المالية. هذا مع التسليم بضرورة توافر عوامل الجودة الأخرى فرقابة المراجعة الداخلية لعملية إعداد وعرض التقارير بدون توافر التأهيل العلمي والمهني والتدريب الكافي وبدون الاستقلال والموضوعية وبدون توافر جودة تنفيذ المهام فإنها قد لا تستطيع اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

### **٣ - ٢ - نتائج التحليل الإحصائي بطريقة Stepwise**

لقياس مدى تأثير المتغير المستقل السادس منفصلًا على المتغير التابع قام الباحث بإعادة التحليل الإحصائي بطريقة Stepwise ، والتي تقوم باستبعاد المتغيرات التي ليس لها تأثير معنوي والإبقاء على المتغيرات ذات التأثير المعنوي ، وجاءت النتائج على النحو التالي :

## **أ. الإحصاءات الوصفية للبيانات:**

يعرض الجدول رقم (٦) الإحصاءات الوصفية للبيانات كما هي في مخرجات الحاسب الآلي

**جدول رقم (٦)**

**Descriptive Statistics**

	Mean	Std. Deviation	N
y	1.1586900	1.30830140	35
x1	.984143	.0349471	35
x2	.122429	.1172502	35
x3	.021857	.0226419	35
x4	8.257143	2.1191405	35
x5	.00681	.007642	35
x6	.128571	.0585181	35
x7	.8000	.40584	35
x8	.5714	.50210	35
x9	.8571	.35504	35
x10	.7429	.44344	35
x11	1.1714	.74698	35

ولا تختلف عن السابق عرضها في التحليل بطريقة Enter

## **ب. المتغيرات ذات التأثير المعنوي:**

الجدول رقم (٧) يوضح المتغيرات ذات التأثير المعنوي  
جدول رقم (٧)

**Variables Entered/Removed<sup>a</sup>**

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	x6	.	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .050, Probability-of-F-to-remove >= .100).

a. Dependent Variable: y

يتضح من الجدول رقم (٧) أن المتغير المستقل الوحيد الذي له تأثير معنوي على المتغير التابع هو المتغير السادس.

## **جـ. ملخص النموذج**

الجدول رقم (٨) يقدم ملخص النموذج بافتراض متغير مستقل واحد فقط هو المتغير السادس

**الجدول رقم (٨)**

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.650 <sup>a</sup>	.423	.406	1.00874725	.423	24.191	1	33	.000

a. Predictors: (Constant), x6

يتضح من الجدول رقم (٨) أن قيمة R تساوي ٠,٦٥٠، وقيمة R Square تساوي ٠,٤٣٢، وقيمة Sig. F Change والتي تعكس مدى معنوية العلاقة تساوي ٠٠,٠٠٠، وكما سبق الذكر أن قيمة R تقيس مدى قوة العلاقة (الارتباط) بين المتغير التابع

والمتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج بينما R Square نقيس نسبة التغيير في المتغير التابع بسبب التغيير في المتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج ، وكل منهما بمستوى المعنوية الذي تحدده قيمة Sig. F Change وقد سبق الذكر أنها كلما اقتربت من الصفر تكون العلاقة أقوى. بناء على ذلك يمكن استخلاص النتائج التالية:

١. العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل السادس تبدو علاقة قوية حيث أن معامل الارتباط يبلغ .٦٥٠ ، ونسبة التغيير في المتغير التابع بسبب التغيير في المتغير المستقل السادس تبلغ .٤٣٢ ، كما أن مستوى المعنوية يشير إلى أن هذه العلاقة معنوية جدا.
٢. النتيجة السابقة تعني وجود علاقة ذات تأثير معنوي بين حجم عمل المراجعة الداخلية المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية وإدارة الأرباح كما يعكسها التغيير في نسبة ميلر. وهذه النتيجة تدعم الفرض الأصلي السادس بوجود علاقة عكسية ذات دلالة معنوية بين إدارة الأرباح كما يعكسها التغيير في نسبة ميلر وحجم عمل المراجعة الداخلية المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية.

#### **د. معاملات المتغير المستقل واختبار الفرض الإحصائي:**

جدول رقم (٩) يعرض معامل المتغير المستقل الوحيد صاحب التأثير المعنوي على المتغير التابع ونوع العلاقة ومستوى المعنوية.

**جدول رقم (٩)**

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Beta	t	Sig.
	B	Std. Error			
1 (Constant)	3.028	.417		7.269	.000
x6	-14.541	2.956	-.650	-4.918	.000

a. Dependent Variable: y

يتضح من الجدول رقم (٩) أن العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل السادس هي علاقة عكسية لأن إشارة معامل المتغير سالبة، وهذه العلاقة قوية جدا

لأن مستوى المعنوية يساوي صفر. بناء على ذلك يتم قبول الفرض الإحصائي الأصلي السادس بوجود علاقة عكسية بين إدارة الأرباح كمتغير تابع وحجم عمل المراجعة الداخلية المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير وبالتالي رفض الفرض البديل بعدم وجود مثل هذه العلاقة.

#### هـ. النموذج:

كما يتضح من الجدول رقم (٩) ، معامل المتغير المستقل هو - ١٤,٥٤١ وقيمة الثابت هي ٣,٠٢٨ وببناء على ذلك يمكن صياغة النموذج على النحو التالي:

$$Y = 3.028 + (-14.541)X_6 + \epsilon$$

### ٤. الخلاصة والتوصيات:

رکز هذا البحث على دراسة العلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح في الشركات السعودية المساهمة بهدف التوصل إلى ما إذا كان لأنشطة المراجعة الداخلية دور في الحد من ممارسات إدارة الأرباح أم لا. وقد استخدم الباحث التغير في نسبة ميلر لقياس إدارة الأرباح ، وحدد إحدى عشر متغير مستقل يفترض أن يكون لها تأثير على مستوى جودة خدمات المراجعة الداخلية هي: المؤهلات العلمية ، والشهادات المهنية ، والتدريب ، والخبرة ، وحجم قسم المراجعة الداخلية ، وحجم العمل المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية ، والمعرفة بعمليات الشركة ، والاستقلال التنظيمي للمراجعة الداخلية ، وعدم المشاركة في العمليات التنفيذية ، ووجود دليل للمراجعة الداخلية ، ووجود نظام لرقابة جودة أداء وظائف المراجعة الداخلية . وبعد تجميع البيانات الازمة للدراسة التطبيقية وإجراء التحليل الإحصائي توصل الباحث إلى النتائج التالية:

١. توجد علاقة عكسية ذات تأثير معنوي بين جودة المراجعة الداخلية وإدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية.
٢. حجم عمل المراجعة الداخلية المرتبط بعملية إعداد وعرض التقارير المالية هو المتغير الوحيد الذي له تأثير معنوي على إدارة الأرباح.

٣. اعتبر الباحث النتيجة السابقة نتيجة منطقية نظرا لأن ممارسات إدارة الأرباح غالبا يتم تطبيقها في مرحلة إعداد وعرض التقارير المالية. لذلك كلما كانت المراجعة الداخلية تمارس أنشطتها في هذه المرحلة كلما كان لها دور أكبر في كشف ممارسات إدارة الأرباح والحد منها. بينما كلما ابتعدت عن هذه المنطقة وركزت على المهام الأخرى مثل الرقابة الداخلية وتقويم الأداء كلما انحصر دورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

أخيرا يوصي الباحث بإجراء المزيد من البحث التي تتناول ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السعودية لمعرفة كيفية تطبيق ممارسات إدارة الأرباح في البيئة السعودية بالمقارنة مع البيئات الاقتصادية الأخرى في الدول المتقدمة ، وهل تصلح نماذج كشف إدارة الأرباح المطبقة في الدول المتقدمة للبيئة السعودية ، وما هي النماذج الأكثر تناسبا مع الشركات السعودية؟. على جانب آخر فإن منطقة المراجعة الداخلية كمنطقة بحثية مازال ينقصها الكثير من البحوث مثل وسائل تعزيز دور المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ، والعلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وجودة نتائج المراجعة الخارجية ، والعلاقة بين جودة المراجعة الداخلية وأنتعاب عملية المراجعة الخارجية. كما أن دراسة إمكانية الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصادر خارج الشركة تعتبر من الأمور المطروحة للبحث حاليا ، أيضا جدوى تقارير المراجعة الداخلية لجهات خارج الشركة . كل هذه الأمور مازالت في حاجة إلى بحث أكثر.

## المراجع References

### أولاً: مراجع باللغة العربية:

- قرار مجلس الوزراء رقم ١٢٩ وتاريخ ٤/٦/١٤٢٨هـ. والخاص بإصدار اللائحة الموحدة لوحدات المراجعة الداخلية في الأجهزة الحكومية والمؤسسات العامة.
- مبارك ، الرفاعي إبراهيم (٢٠٠٩) "جودة المراجعة الداخلية ودورها في حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية على البيئة السعودية". التجارة والتمويل ، المجلة العلمية لكلية التجارة جامعة طنطا. العدد الثاني، ٢٠٠٩.

### ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

Anderson, R. C; Nansi, S. A; and Reeb, D. M. 2004. Board characteristics, accounting report integrity, and the cost of debt. *Journal of Accounting and Economics* 37, 315-342.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1975. *The Effect of an Internal Audit Function on the Scope of the Independent Auditor's Examination*. Statement on Auditing Standards no. 9. New York. NY: AICPA.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1991. *The Auditors' Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*. Statement on Auditing Standards No. 65. New York, NY: AICPA.

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1997. *The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*. Statement on Auditing Standards No.65: New York, NY: AICPA.
- Asare S., R.A. Davidson, and A .A. Gramling. 2008. Internal auditors' evaluation of fraud factors in planning an audit: The importance of audit committee quality and management incentives. *International Journal of Auditing* 12 (3): 191-203.
- Ball, R., and P, Brown. 1968. An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159-178.
- Barth, M. S., Cram, D; and Nelson, K. 2001. Accruals and the prediction of future cash flows. *The Accounting Review*, 76(1), 27-58.
- Beaver, W. H. 1968. The information content of annual earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, 6(Supplement), 67-92.
- Brody, R.G. and S.E. Kaplan. 1996. Escalation of commitment among internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (Spring): 1-15.
- Brody, R.G. and D.J. Lowe. 2000. The new role of the internal auditor: implications for internal auditor objectivity. *International Journal of Auditing*. Vol. 4:169-176.
- Brown, L. D., and A. S. Pinello. 2007. To what extent does the financial reporting process curb earnings surprise games?. *Journal of Accounting Research* 25 (5): 947-981.

- Brown, P. R. 1983. Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 444-455.
- Brown, P. R., and V. Karan. 1986. One approach for assessing the operational nature of auditing standards: An analysis of SAS 9. *Auditing: A Journal of Practice* Vol. 6. No. 1. (Fall): 134-147.
- Burgstahler, D. and Dichev, I. 1997. Earnings management to a void earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics* 24 (December): 99-126.
- Chou, D; Gombola, M; and Liu, F. 2006. Earnings management and stock performance of reverse leveraged buyouts. *Journal of Financial and Quantitative Analysis* 41(2), 407-438.
- Church, B.K. and A. Schneider. 1992. Internal auditor involvement in internal control systems design: Is objectivity impaired?. *Journal of Applied Business Research* (Fall): 15-24.
- Churchill, N. C. and W. W. Cooper. 1965. A field study of internal auditing. *The Accounting Review* (October): 767-781.
- Clark, M., T. E. Gibbs, and R. G. Schroeder. 1981. CPAs judge internal audit department objectivity. *Management Accounting*.(February): 40-43.
- Clark, M., T. E. Gibbs and R. B. Schroeder. 1980. Evaluating internal audit departments under SAS no. 9: Criteria for judging competence, objectivity, and performance. *The Woman CPA*. (July):8 – 11.

- Collins, D; Maydew, E; and Weiss, I. 1997. Changes in the value - relevance of earnings and book values over the past forty years. *Journal of Accounting and Economics*. (11): 143-181.
- Davidson, R. J; Goodwin-Stewart, J; and Kent, P. 2005. Internal governance structures and earnings management. *Accounting and Finance* 45(2): 241-267.
- DeAngelo, L. 1986. Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Stockholders. *The Accounting Review*. 61: 400-420.
- Dechow, P. M. 1994. Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: The role of accounting accruals. *Journal of Accounting and Economics*. 17: 3-42.
- Dechow, P. M., and R, Sloan 1991. Executive Incentives and The Horizon Problem; An Empirical Investigation. *Journal of Accounting and Economics* (14): 51 – 89.
- Dechow, P. M; Sloan, R. G; and Sweeney, A. P. 1995. Detecting Earnings Management> *The Accounting Review* 70 (2): 193-225.
- Dechow, P; Kothari, S. P; and Watts, R. L. 1998. The relationship between earnings and cash flows. *The Journal of Accounting and Economics* 25(2), 133-168.
- Dechow, P. M; and Dichev, I. D. 2002. The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors, *The Accounting Review* (77) (Supplement): 35-59.
- DeZoort, F. T., R. W. Houston, and M. F. Peters. 2001. The impact of internal auditor compensation and role on external

auditors' planning judgments and decisions. *Contemporary Accounting Research* (Summer): 257-281.

Financial Accounting Standard Board. 1978. Objectives of financial reporting by business enterprises. *Statement of financial Accounting Concepts # 1*. Stamford CT: FASB.

Financial Accounting Standard Board. 1978. Qualities characteristics of accounting information . *Statement of financial Accounting Concepts # 2* . Stamford CT: FASB.

Francis, J; and Schipper, K. 1999. Have financial statements lost their relevance?. *Journal of Accounting and Economics* (37) 319-332.

Francis, J; LaFond, R; Olsson, P; and Schipper, K. 2002. The market pricing of earnings quality. Available at SSRN; <http://ssrn.com/abstract=414140>.

Francis, J; Huang, A. H; Rajgopal, S; and Zang, A. Y. 2004b. CEO reputation and earnings quality. Available at SSRN; <http://ssrn.com/abstract=609401>.

Francis, J; LaFond, R; Olsson, P; and Schipper, K. 2005. The market pricing of accrual quality. *Journal of Accounting and Economics*. 39 (2), 295-327.

Gibbs, T. E. and R. G. Schroeder. 1979. Evaluating the competence of internal audit departments. In *Symposium on Auditing Research III*, Urbana: University of Illinois: 207-225.

Gordon, L. A., and K. J. Smith. 1992. Postauditing capital expenditures and firm performance: the role of asymmetric information. *Accounting, Organizations and Society* (November): 741-757.

- Gramling, A. A., and P. M. Myers. 1997. Practitioners' and users' perceptions of the benefits of certification of internal auditors. *Accounting Horizons* 11(1): 39-53.
- Healy, P. 1985. The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics* (7): 85-107.
- Healy, P. M; and Wahlen, J. M. 1999. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*. 13(4): 365-384.
- Hunton, J. E., R. Libby, and C.L.Mazza.2006. Financial reporting transparency and earnings management. *The Accounting Review* 81 (1): 135-157.
- Ibrahim, S. S. 2005. An alternative measure to detect intentional earnings management through discretionary accruals. *Unpublished Doctoral dissertation*, University Of Maryland.
- Jones, J. 1991. Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research* (29): 193-228.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2005b. International standards for the professional practice of internal auditing. *The Institute of Internal Auditors Homepage*. Available at [http://www.theiia.org?doc\\_id=1499](http://www.theiia.org?doc_id=1499).
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2003a. Simply Good Business. *Tone at the Top*. *The Institute of Internal Auditors Homepage*. Available at: [http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc\\_id=1499](http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc_id=1499).

- Institute of Internal Auditors (IIA). 2003b. International standards for the professional practice of internal auditing. *The Institute of Internal Auditors Homepage*. Available at: [http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc\\_id=1499](http://www.theiia.org/ecm/guide-frame.cfm?doc_id=1499).
- Jones, J. 1991. Earnings management during import relief Investigations. *Journal of Accounting Research* (29) 193-288
- Krishnamoorthy, G. 2002. A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* (March): 95-121.
- Krishnamoorthy, G. 2001. A cascaded inference model for evaluation of the internal audit report. *Decision Sciences* (Summer): 499-520.
- Lee, P. 2006. The Big Bath Hypothesis: Accruals management in response to dividend reduction and omission", *International Journal of Management* 23 (2): 281-288.
- Leuz, C., Nadan, D., and Wysocki, P. 2003. earnings Management and investor protection: An international comparison *Journal of Financial Economics* (69): 505-527.
- Lipe, R. 1990. The relation between stock returns and accounting earnings given alternative information. *The accounting Review* (65): 49 – 71.
- McNichols, M. 2000. Research design issues in earnings management studies. *Journal of Accounting and Public Policy* 19(4/5): 313-345.
- Messier, W. F., Jr., and A. Schneider. 1988. A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the

- internal auditing function. *Contemporary Accounting Research* 4(2): 337-353.
- Miller, J; 2007. Detecting earnings management a tool for practitioners and regulators. Unpublished *ph.D. Dissertation*, Anderson University.
- Mir, A. E; and Seboui, S. 2006). Corporate governance and earnings management and the relationship between economic value added and created shareholder value. *Journal of Asset Management* 7(3): 242-254.
- Mulford, C., and Comiskey, E. 2002. *The financial numbers game: detecting creative accounting practices*. New York; John Wiley & Sons, Inc.
- Penman, S; and Zang, X. 2002. Accounting conservatism, the quality of earnings, and stock returns. *The Accounting Review* 77(2): 237-264.
- Petroni, K. 1992. Optimistic reporting in the property-casualty insurance industry. *Journal of Accounting and Economics* 15(4): 485-508
- Plumlee, R. D. 1985. The standard of objectivity for internal auditors: Memory and bias effects. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 683-699.
- Prawitt, D., N. Smith, J. L., and D. Wood. 2009a. Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review* 84(4): 1255-1280.
- Prawitt, D., N. Sharp, and D. Wood. 2009b. Does internal auditing affect the external audit fee? An archival validation of experimental results. *Working Paper*, Brigham Young

University, Texas A&M University, and Brigham Young University.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2007a. *An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements*. Available online at: [http://www.pcaobus.org/Rules/Rules\\_of\\_the\\_Board/Auditing\\_Standard\\_5.pdf](http://www.pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_5.pdf).

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2007b. An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements (Adopting Release). Available at: [http://www.pcaobus.org/Rules/Docket\\_021/2007-06-12\\_Release\\_No\\_2007-005A.pdf](http://www.pcaobus.org/Rules/Docket_021/2007-06-12_Release_No_2007-005A.pdf).

Richardson, S. A; Tuna, A. I; and Wysocki, P. D. 2003. Accounting for taste: Board member preferences and corporate policy choices. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=405101>.

Rogers, J. L., and P. C. Stocken. 2005. Credibility of management forecasts. *The Accounting Review* 80 (4):1233-1260.

Schipper, K; and Vincent, L. 2003. Earnings Quality. *Accounting Horizons* 17 (supplement): 97-110.

Schneider, A. 1984. Modeling external auditors' evaluations of internal auditing. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 657-678.

Schneider, A. 1985a. Consensus among auditors in evaluating the internal audit function. *Accounting and Business Research* (Autumn): 297-301.

- Schneider, A. 1985b. The reliance of external auditors on the internal audit function. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 911-919.
- Schneider, A. and Wilner, N. 1990. A test of audit deterrent to financial reporting irregularities using the randomized response technique. *The Accounting Review* 65(3): 668-681.
- Schrroder, R.G., Clark, M.W., and Cathey, J.m. 2005. *Financial Accounting Theory and Analysis, Text Reading and Cases.* (8<sup>th</sup> ed). Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Schwartz, S. T., and R. A. Young. 2002. A laboratory investigation of verification and reputation formation in a repeated joint investment setting. *Contemporary Accounting Research* 19(2): 311-342.
- Uecker, W. C., A. P. Brief, and W. R. Kinnery, Jr. 1981. Perception of the internal and external auditor as a deterrent to corporate irregularities. *Accounting Review* (July): 465-478.
- Visvanathan, G. 2006. An empirical investigation of closeness to cash' as a determinant of earnings response Coefficients. *Accounting and Business Research* 36(2), 109-120.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. 1978. Toward a Positive theory of the determination of Accounting standards. *The Accounting Review* 53: 112-134.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. 1990. Positive Accounting Theory, Ten Year Perspective. *The Accounting Review* 65; 131-156.

Watts, R. L. 2003a. Conservatism in Accounting, part I;  
Explanations and implications. *Accounting Horizons*  
17(3): 207-221.

Watts, R. L. 2003b. Conservatism in accounting, part II:  
Explanations and research opportunities. *Accounting  
Horizons* 17(4): 287-301.

**ملاحق البحث**  
**الملاحق رقم (١)**  
**نموذج الاستبيان**  
**المستخدم لتجمیع البيانات الخاصة بالمتغيرات المستقلة**

سعادة رئيس (مدير) قسم المراجعة الداخلية بشركة/  
المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بإجراء بحث بعنوان (جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات السعودية المساهمة) . ولإتمام هذا البحث يحتاج الباحث إلى بعض البيانات الخاصة بالمراجعة الداخلية. وحيث أنه بدون مساعدتكم لا يمكن استكمال هذا البحث لذا فإننا نأمل من سعادتكم منح الباحث بعضا من وقتكم للإجابة على أسئلة هذا الاستبيان شاكرين لكم مقدما حسن تعاونكم حتى يمكن استكمال هذا البحث.

ويتعهد الباحث بالحفظ على سرية البيانات وعدم استخدامها في غير أغراض البحث ومن حكم عدم ذكر اسم الشركة.

مع خالص تحياتي  
الباحث

١. الرجا من سعادتكم التكرم بتبعة بيانات الجدول التالي:

	العدد الإجمالي للعاملين بالشركة
	العدد الإجمالي للعاملين بقسم المراجعة الداخلية
	عدد المتخصصين في المحاسبة والمراجعة
	عدد المتخصصين في النواحي الفنية للشركة
	عدد الحاصلين على شهادات مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة محلية (مثل زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين) أو أجنبية مثل (CPA)

٢. الرجا من سعادتكم تقسيم المراجعين الداخليين لديكم إلى فئات حسب سنوات الخبرة في مجال أعمال المراجعة الداخلية: أكتب العدد في المربع المقابل

.٣

	عدد المراجعين بالقسم بمدة خبرة أقل من خمس سنوات
	عدد المراجعين بالقسم بمدة خبرة من خمسة إلى عشر سنوات
	عدد العاملين بالقسم بخبرة تزيد عن ١٠ سنوات

٣. هل يستعين قسم المراجعة الداخلية بفنين متخصصين من خارج قسم المراجعة عند اللزوم؟

لا

نعم

٤. هل يتوافر لدى قسم المراجعة الداخلية خطة سنوية للتدريب؟

لا

نعم

٥. هل يراعى في إعداد خطة التدريب السنوية نتائج تقارير تقويم الأداء بالقسم؟

لا

نعم

٦. ما هي تقريباً نسبة عدد ساعات التدريب المخطط (في شكل دورات أو ورش عمل)

لكل مراجع داخلي من عدد إجمالي ساعات العمل سنوياً فضلاً وضع الرقم في المربع التالي:

٧. هل تتضمن الدورات التدريبية دورات خاصة بتعريف المراجعين الداخلين بالجوانب الفنية؟

لا

نعم

٨. هل يوجد من بين العاملين بقسم المراجعة أشخاص فنيين في مجال عمل الشركة؟

لا

نعم

٩. حدد التبعية التنظيمية لقسم المراجعة في شركتكم (ضع علامة صح أمام المستوى التنظيمي الذي يتبعه قسم المراجعة الداخلية لديكم تنظيميا)

.١٠

	المدير المالي
	المدير العام
	نائب المدير العام
	مجلس الإدارة
	لجنة المراجعة

١٠. حدد الجهة التي يقوم قسم المراجعة الداخلية لديكم بتقديم تقاريره السنوية والربع سنوية إليها

	المدير المالي
	المدير العام
	نائب المدير العام
	مجلس الإدارة
	لجنة المراجعة

١١. هل يوجد لديكم دليل للمراجعة الداخلية يوضح إجراءات اختيار مهام المراجعة وكيفية تخطيطة وتنفيذها ورفع التقارير؟ ضع علامة صح في المربع الذي يمثل

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
لا	نعم

الإجابة

١٢. هل يوجد بقسم المراجعة الداخلية خطة لتقدير جودة الأداء؟  
الرجا وضع علامة صح أما الأسلوب المتبوع في إعداد تقارير تقييم أداء العاملين بقسم المراجعة الداخلية لديكم. ويمكنكم اختيار أكثر من اسلوب

	تقارير عقب كل مراجعة يدها فريق تنفيذ المهمة
	تقارير ربع سنوية يدها مدير المراجعة الداخلية
	تقارير سنوية يدها مدير المراجعة الداخلية
	تقارير سنوية تعددها جهة خارجية
	تقارير كل عدة سنوات تعددها جهة خارجية

١٣. ضع علامة صح أمام المهام التي يؤديها قسم المراجعة الداخلية في شركتكم

	مراجعة مالية
	مراجعة إعداد وعرض التقارير المالية السنوية
	فحص وتقدير نظم الرقابة
	فحص وتقدير النظم المحاسبية ونظم المعلومات
	مراجعة تشغيلية وتقدير أداء
	تقديم استشارات للإدارة
	مراقبة سلوك العاملين
	المشاركة في أعمال تنفيذية مثل: المشاركة في تنفيذ المنافسات ، تصميم نظم الرقابة الداخلية ، تصميم نظم المعلومات والنظم المحاسبية
	مهام أخرى مثل:

٤. ما هو عدد ساعات العمل الإجمالي المقدرة لقسم المراجعة الداخلية لديكم سنويا؟

ضع الإجابة في شكل عدد ساعات عمل في المربع التالي:

٥. الرجاء تقسيم موازنة الوقت السنوية لقسم المراجعة الداخلية على المهام التالية فضلا اكتب نسبة الوقت المخصص (تقريبا) لكل مهمة منسوبا إلى الوقت الكلي المقدر لقسم المراجعة سنويا في الخانة المقابلة لكل مهمة

نوع المهمة	نسبة الوقت المخصص للمهمة
مراجعة مالية	
مراجعة إعداد وعرض التقارير المالية السنوية	
فحص وتقديم نظم الرقابة	
فحص وتقديم النظم المحاسبية ونظم المعلومات	
مراجعة تشغيلية وتقديم أداء	
تقديم استشارات للادارة	
مراقبة سلوك العاملين	
المشاركة في أعمال تنفيذية مثل: المشاركة في تنفيذ المناقصات ، تصميم نظم الرقابة الداخلية ، تصميم نظم المعلومات والنظم المحاسبية	
وقت مخصص للدورات التدريبية المخططة	
مهام أخرى مثل:	